



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

***Sistema de Custeio ABC: Uma aplicação a uma
empresa de construção civil em Cabo Verde***

Autor: José Pedro de Sousa Levy

Orientação: Prof. Doutor Jorge Casas Novas

Mestrado em Gestão

Área de especialização: Contabilidade

Trabalho de Projeto

Évora, 2014



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

***Sistema de Custeio ABC: Uma aplicação a uma
empresa de construção civil em Cabo Verde***

Autor: José Pedro de Sousa Levy

Orientação: Prof. Doutor Jorge Casas Novas

Mestrado em Gestão

Área de especialização: Contabilidade

Trabalho de Projeto

Évora, 2014

Dedicatória

Dedico este trabalho à minha mãe Ernestina, à minha esposa Ana e a todos os meus filhos, especialmente aqueles que não estiveram por perto mas que, com amor e compreensão, souberam suportar os anos de ausência, privados da minha companhia e apoio.

Agradecimentos

Agradeço a todos que contribuíram para a realização deste trabalho, em especial ao professor Doutor Jorge Casas Novas, orientador deste trabalho de projeto, por todo o apoio e encorajamento.

Aos meus pais Pedro e Ernestina por me terem proporcionado educação e sentido de responsabilidade para que pudesse enfrentar todos os desafios da vida. Aos meus filhos pelo amor e compreensão. À minha esposa Ana, amor da minha vida e companheira de aventura nas terras Lusas, um obrigado do tamanho de Alentejo.

Resumo

Os sistemas de custeio são sistemas de informação e de suporte à tomada de decisão. Porém, os sistemas de apuramento de custos denominados tradicionais vêm sendo substituídos por outros, designadamente o ABC, para permitir que as empresas alcancem cada vez mais vantagens competitivas, disponham de melhores procedimentos de apuramentos de custos e, com isso, melhorem a qualidade da informação de apoio ao processo de gestão.

Este trabalho de projeto pretende desenvolver, numa perspetiva crítica, um estudo de implementação do sistema de custeio ABC numa empresa cabo-verdiana de construção civil e desenvolver um modelo adaptado à mesma.

Os resultados mostram a adequação do sistema à empresa em questão, bem como a sua exequibilidade e, por isso, o impacto da sua possível adopção poderá ser um contributo valioso para a gestão.

Palavras chave: Gestão; custos; custeio baseado em atividades; construção civil.

Activity-Based Costing: an application to a building company in Cape Verde

Abstract

Costing systems are information systems and support systems for decision-making. Traditional costing systems have been replaced by others systems, namely the Activity-Based Costing (ABC), as they allow companies to achieve competitive advantages, to have better costing processes and thereby to improve the quality of information to support management processes.

This project intends to develop, in a critical perspective, a study of implementation of the ABC in a building company of Cape Verde and develop a model adapted to the company.

The results show the adequacy and the applicability of the system to the company. Thus, the implementation of ABC may be a valuable contribution to management.

Key words: management; costs; activity-based costing; civil construction.

Índice

Figuras	ix
Gráficos	x
Quadros.....	xi
Lista de Siglas e Abreviaturas	xii
Introdução	1
1. Enquadramento	1
2. Objetivos.....	1
2.1. Objetivo geral	1
2.2. Objetivos específicos.....	1
3. Importância do estudo	2
4. Motivações pessoais e profissionais	2
5. Estrutura do trabalho	2
Capítulo 1. Contabilidade de Gestão e Sistema de Custeio ABC	3
1. Contabilidade de Gestão	3
1.1. Introdução.....	3
1.2. Importância da contabilidade de gestão.....	3
1.3. Características da contabilidade de gestão	4
1.4. Evolução da contabilidade de gestão	5
2. Métodos de Custeio	8
2.1. Método das Secções Homogéneas.....	8
2.2. Método de Custeio por Absorção	9
2.3. Método de Custeio ABC	9
2.3.1. Introdução	9
2.3.2. Conceito do ABC	11
2.3.3. O Método das Secções Homogéneas vs O Método ABC.....	13
2.3.4. O Sistema de Custeio ABC como instrumento de gestão	16
2.3.5. Atividades no Sistema ABC/M	17
2.3.6. Hierarquia e classificação de atividades	19
2.3.7. Cost drivers.....	19
2.3.8. Etapas de Implementação do ABC.....	20
2.4. Vantagens do Sistema ABC	23
2.5. Limitações do Sistema ABC	23
2.6. Utilização do ABC no mundo	24
2.7. ABC no sector dos serviços.....	26

Capítulo 2. Aspetos Metodológicos	28
2.1. Introdução.....	28
2.2. Modelo de pesquisa	29
2.3. Etapas do processo de realização do estudo de caso	31
2.3.1. Planeamento e preparação para a recolha de dados.....	31
2.3.2. Recolha de Evidências.....	32
2.3.3. Avaliação da Evidência obtida	32
2.3.4. Identificação e explicação de padrões	33
2.3.5. Desenvolvimento da teoria	33
2.3.6. Redação do trabalho de projeto	33
Capítulo 3. Estudo de Caso	34
3.1. Atividade empresarial em Cabo Verde.....	34
3.1.1. Enquadramento histórico e geográfico	34
3.1.2. Caracterização do ambiente económico	36
3.1.3. Relação entre Empresas, números de Trabalhadores e o volume de Negócios.	37
3.2. Setor da construção civil em Cabo Verde	40
3.2.1. Introdução.....	40
3.2.2 Enquadramento legal do setor	40
3.2.3 Indicador de confiança no setor da construção.....	41
3.2.4. Descrição breve da empresa	44
3.2.5. Atividade comercial.....	44
3.2.6. Estrutura Organizacional	46
3.2.7. Recursos Humanos	47
3.2.8. Situação Financeira.....	47
Capítulo 4. Desenvolvimento da proposta de implementação do Sistema ABC.....	49
4.1. Introdução.....	49
4.2. Setor da Construção Civil.....	50
4.2.1. Caracterização da empresa de construção civil	50
4.3. Estrutura de custos nas empresas de construção	50
4.3.1. Orçamento	50
4.3.2. Custos Diretos	51
4.3.3. Custos Indiretos	52
4.3.4. Custos de Estaleiro	52
4.4. Estrutura orgânica das empresas de construção civil	52
4.5. Planeamento	53
4.6. Identificação das áreas passíveis da aplicação do ABC	54

4.7. Simulação do Modelo de Custeio ABC.....	55
Capítulo 5. Conclusões e Recomendações	63
Bibliografia.....	65
ANEXOS	70

Figuras

Figura 1 – Estádios do Método das secções Homogéneas.....	13
Figura 2 – Estádios do Sistema ABC.....	13
Figura 3 – Sistema Tradicional de Apuramento de Custos e o ABC.....	15
Figura 4- Fases de construção do ABC.....	21
Figura 5 – Mapa de Cabo Verde.....	34
Figura 6 – Mercado Municipal de Santa Catarina.....	45
Figura 7 – Paços do Concelho de São Salvador do Mundo.....	46
Figura 8 – Praça da Ribeira - Cidade da Praia.....	46
Figura 9- Estrutura Funcional genérica de uma empresa de construção civil.....	53

Gráficos

Gráfico 1 – Indicador de confiança construção.....	42
Gráfico 2 – Limitação de Atividade.....	43
Gráfico 3 – Fatores que limitaram a atividade das empresas.....	43

Quadros

Quadro 1 – Grau de adoção do ABC/ M.....	25
Quadro 2 – Evolução da população em Cabo Verde (1990-2010).....	35
Quadro 3 – Empresas Ativas, N° de trabalhadores e volume de Negócios nas ilhas de Cabo Verde em 2011.....	38
Quadro 4 – Empresas Ativas segundo a organização contabilística.....	38
Quadro 5 – Empresas Ativas e N° Trabalhadores por Atividade Económica em Cabo Verde em 2011.....	39
Quadro 6 – Variação das Empresas em Cabo Verde segundo a Forma Jurídica de 2007 a 2011.....	39
Quadro 7 – Pessoal de quadro efetivo da empresa.....	47
Quadro 8 – Comparação de Resultados Líquidos – últimos 4 anos.....	48
Quadro 9 – Evolução de Receitas nos últimos 4 anos.....	48
Quadro 10 – Atividades e Geradores de custos.....	56
Quadro 11 – Faturação anual.....	57
Quadro 12 – Tempo despendido durante as obras.....	57
Quadro 13 – Custos diretos.....	57
Quadro 14 – Custos indiretos por departamentos.....	58
Quadro 15 – Levantamento de custos por atividades.....	59
Quadro 16 – Cost drivers das atividades.....	59
Quadro 17 – Base de Imputação.....	60
Quadro 18 – Afetação de Custos indiretos apropriados por ABC.....	61
Quadro 19 – Resumo/Obra – Resultado (ABC – rateio por faturação).....	62
Quadro 20 – Resumo/Obra – Resultado (ABC + rateio por homens/hora).....	62

Lista de Siglas e Abreviaturas

ABM - Activity Based Management.

AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración

ABC – Activity Based Costing

CBA - Custeio Baseado nas Actividades

EVA - Economic Valued Added

ECV – Escudo de Cabo Verde

IFAC - International Federation of Accountants

IMA - Institute of Management Accountants

INE - Instituto Nacional de Estadística

ODM - Objetivos de Desenvolvimento do Milénio

ZEE - Zona Económica Exclusiva

Introdução

1. Enquadramento

A crise económica internacional, cujos efeitos já são conhecidos em vários países da Europa e não só, deve servir de incentivo para que as empresas e demais organizações possam consciencializar-se no sentido de implementar um Sistema de controlo eficaz de custos.

Segundo Major e Vieira (2009), este novo ambiente empresarial exige informação mais precisa sobre custos e sobre a forma de proceder no que diz respeito a atividades, processos, produtos, serviços e clientes das organizações.

A implantação de um sistema de controlo de custos é muito importante na gestão de uma empresa, pode reduzir, bastante, os gastos desnecessários e proporcionar ao gestor informações úteis para tomada de decisão. Um sistema de custos tem a capacidade de fornecer informações como o volume de bens consumidos e fabricados, identifica o custo de um produto por unidade vendida, observa os gastos que têm relação direta e indireta com o produto, o que é de extrema importância para um ramo que vem crescendo constantemente num mercado cada vez mais competitivo, como é o caso da construção civil.

2. Objetivos

2.1. Objetivo geral

Pretende-se com este trabalho, analisar as condições de implementação de um sistema de custeio ABC numa empresa cabo-verdiana de construção civil e desenvolver um modelo adaptado à mesma.

2.2. Objetivos específicos

- Analisar, numa perspectiva crítica, as condições para a implementação do sistema ABC, efetuando recomendações;
- Identificar e caracterizar as atividades;
- Analisar a estrutura de custos e efetuar a imputação pelas atividades;
- Analisar o potencial impacto da adoção do ABC na empresa em estudo.

3. Importância do estudo

O trabalho de projeto de mestrado que propomos desenvolver, trata-se de um projeto que poderá ser aplicado numa empresa cabo-verdiana do setor da construção civil, sendo nosso propósito dar algum contributo no sentido de lhe ajudar a resolver as dificuldades de controlo de custos com a implementação da contabilidade de gestão, mais precisamente o sistema ABC.

4. Motivações pessoais e profissionais

A disciplina de *Novos desenvolvimentos da contabilidade de gestão*, ministrada pelo professor Jorge Casas Novas, despertou em nós alguma curiosidade sobre o assunto, e também porque reconhecemos no sistema ABC um método inovador e, por isso, decidimos levar adiante a ideia de implementá-lo numa empresa do ramo da construção civil em Cabo Verde.

5. Estrutura do trabalho

Este trabalho de projeto apresenta uma estrutura composta por 5 capítulos. *O primeiro capítulo* começa com uma abordagem teórica da contabilidade de gestão e o sistema de custeio ABC, nomeadamente a sua importância, evolução e características. Ainda neste capítulo, é tratado os diferentes métodos de custeio com destaque para o custeio ABC e termina com a utilização do ABC no sector dos serviços.

O segundo capítulo trata os aspetos metodológicos adotados antes e durante a realização da pesquisa.

O terceiro capítulo diz respeito ao estudo de caso, começa por falar da atividade empresarial em Cabo Verde, faz a caracterização do seu ambiente económico e termina com a apresentação da empresa objeto do estudo.

O quarto capítulo, avança com a ideia da proposta de implementação do custeio ABC, começa com a caracterização da empresa de construção civil, fala da estrutura de custos nas empresas de construção e por ultimo faz uma simulação do custeio ABC na empresa em estudo.

No quinto e último capítulo, são apresentadas as conclusões, bem como algumas recomendações.

Capítulo 1. Contabilidade de Gestão e Sistema de Custeio ABC

1. Contabilidade de Gestão

1.1. Introdução

Durante muito tempo, os objetivos traçados para a contabilidade prendiam-se exclusivamente com a determinação da situação patrimonial da instituição e dos respetivos resultados globais, desenvolvendo-se a contabilidade geral. Contudo, o ambiente organizacional que surgiu num passado recente provocou a insuficiência desta contabilidade como instrumento de apoio à tomada de decisão. Não é suficiente conhecer meramente o resultado anual de uma organização, se não se conhece periodicamente o modo como a organização está a contribuir para esse resultado, permitindo com isso, corrigir eventuais ações em tempo oportuno. Este facto levou à necessidade de uma contabilidade mais flexível e orientada para a organização, isto é, a contabilidade de gestão.

1.2. Importância da contabilidade de gestão

Contabilidade geral é fundamental para a gestão da empresa, na medida em que, permite analisar a evolução do património e determinar o resultado conseguido pelas atividades desenvolvidas, contudo, ela não produz informações relativas às funções internas desenvolvidas nas unidades económicas, nem com a pontualidade que cada vez mais se exige.

A contabilidade geral, também denominada contabilidade financeira, apesar da sua importância, carece de operacionalidade na planificação, no controlo e na tomada de decisões pelos gestores e empresários.

A informação dada pela contabilidade financeira tem por principal objetivo controlar a relação da empresa com terceiros, tais como, clientes, fornecedores, devedores, credores e bancos (Caiado, 2011).

Os dados indispensáveis ao planeamento e ao controlo de gestão são trabalhados preferencialmente na contabilidade de gestão. Segundo Martins (2003), ao permitir o cálculo dos custos das atividades e dos produtos, a Contabilidade de Gestão pretende

analisar os trabalhos para a própria organização, determinar o valor dos inventários, o custo de produção dos produtos vendidos, o preço de venda dos produtos e, ainda, determinar o resultado e margem por produto, por segmento de negócio ou por cliente.

A contabilidade de gestão tem um âmbito mais vasto do que a contabilidade financeira, tem uma relativa liberdade de escolha, está vocacionada para os aspetos futuros da organização, não está constrangida pelas normas de contabilidade internacional, reporta os elementos quando necessário e utiliza informações de outras disciplinas (Caiado, 2011:54).

Apesar da importância que a contabilidade de gestão tem para as tomadas de decisão por parte dos gestores, ao escolher-se esse sistema de controlo de gestão é necessário ter em conta dois fatores muito importantes: a relação custo/benefício e as implicações da sua implementação no funcionamento das empresas, na medida em que, a implementação de um sistema de contabilidade de gestão implica custos. E, para além dos custos inerentes a esta escolha é necessário ter em conta que irão ser alterados certos comportamentos dentro da organização e que irão ser exigidos registos que provavelmente antes não seriam efetuados. Caso estes registos tenham um custo elevado, irá perder-se a confiança no sistema e não servirão para melhorar as decisões (Horngren *et al*, 2008).

1.3. Características da contabilidade de gestão

A contabilidade de gestão tem dois objetivos principais: fornecer dados para o planeamento e controlo de gestão, e valorizar os produtos fabricados e em curso de fabrico. Neste sentido é um subsistema contabilístico indispensável à gestão de qualquer empresa, como complemento à contabilidade financeira.

Como características principais da contabilidade de gestão, Caiado (1997:51) apresenta as seguintes:

- Está organizada em função das necessidades específicas de cada entidade, e não se encontra sujeita a qualquer constrangimento de forma;
- A contabilidade de gestão é destinada a servir todos os responsáveis da entidade qualquer que seja a sua posição hierárquica;

- Utiliza as informações da contabilidade geral e dos documentos que lhe servem de base, por reclassificações ou por estudos técnico contabilístico, estatístico, etc.;
- A contabilidade de gestão deve estar atualizada e fornecer as informações rapidamente;
- Deve ser organizada para pôr em relevo as responsabilidades.

Portanto, sendo a contabilidade de custos um sistema que visa prestar informações aos seus utilizadores ou usuários, esta, tem que ser compreensível para estes, devendo assim, possuir três características essenciais (Carvalho, 1999:531):

- *Relevância* - considera-se que a informação é relevante quando serve os interesses dos seus destinatários, mediante a confirmação dos seus juízos ou a alteração das suas opiniões, ou seja, quando consegue influenciar as decisões dos seus utentes.
- *Fiabilidade* – para que a informação seja fiável tem que estar isenta de erros materiais e de juízos prévios.
- *Comparabilidade* – a informação apresentada pelas entidades deve estar elaborada de acordo com princípios e normas geralmente aceites para que seja possível a sua comparação entre instituições com características similares.

1.4. Evolução da contabilidade de gestão

Devido à necessidade de registo das atividades comerciais, a contabilidade de gestão conheceu grandes mudanças ao longo da história das civilizações.

Referindo ao registo das atividades, Caiado (1997:27) considera que “Os mais antigos que se conhecem são os registos nas tábuas de barro referentes ao pagamento de salários na Babilónia por volta de 3600 A.C. Também existem diversas provas de guarda de registos e sistemas de controlo contabilístico no antigo Egito e nas cidades-estado gregas”.

Apesar de haver relatos que, na época Medieval, na Inglaterra era utilizada informação detalhada sobre os custos dos materiais e mão-de-obra para controlo das transações, Caiado (1997:29) refere que “Até meados do século XVIII, altura em que ocorreu em Inglaterra a Revolução Industrial, não se conhecem progressos na contabilidade de custos. As muitas e variadas mudanças que então ocorreram, designadamente na substituição do método manual de produção pelo método fabril, determinaram

crescentes necessidades de informações. A utilização da máquina na fabricação de muitos produtos idênticos deu origem à necessidade de determinar o custo de um grande número de produtos produzidos pela máquina, em vez do custo de um relativamente pequeno número de produtos fabricados manualmente”.

Numa perspetiva tradicional, a contabilidade de Gestão compreende o conjunto de sistemas de informação contabilística que apoiam os decisores na prossecução dos objetivos organizacionais (Major e Vieira, 2009:37).

Segundo Caiado (2011:48) a denominada contabilidade industrial tem por objeto o apuramento e análise dos custos industriais (classificação e imputação dos gastos industriais de acordo com os critérios e sistemas seguidos pela empresa, de modo a obterem-se dados que sirvam para o controlo da gestão industrial).

A contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial em meados do século XVIII, como consequência do crescimento económico e consequente necessidade de determinar o custo de um grande número de produtos produzidos nas fábricas.

A contabilidade analítica ou interna centra-se no apuramento do custo unitário dos produtos/serviços produzidos considerando, além dos custos industriais associados ao processo produtivo, os custos comerciais, administrativos e de aprovisionamento (Silva, 1991:31).

De acordo com Caiado (2011:32) ainda durante o século XIX surge a necessidade de regulamentação da própria contabilidade, derivada das exigências dos utentes da informação por ela proporcionada (acionistas, público, credores, etc.). Aparece, assim, a tendência para harmonizar a apresentação das contas e dos resultados.

Nos últimos anos, com o progressivo crescimento das atividades empresariais impõe-se à gestão a necessidade de conhecer de forma rápida e pormenorizada os custos de funcionamento das atividades das empresas. E, “uma das funções básicas da contabilidade de gestão é o de controlar custos e de produção para que a administração possa identificar áreas problemáticas e adotar, quando necessário, ações corretivas” (AECA, 1996:101).

Segundo o *International Federation of Accountants* (IFAC) (1998), a evolução da contabilidade de gestão caracteriza-se em quatro fases. A primeira fase situa-se nos anos anteriores a 1950, baseava-se na determinação dos custos e controlo financeiro através da utilização dos orçamentos e técnicas de contabilidade de gestão. A segunda fase, entre 1950 e 1965, diz respeito ao fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão. A terceira fase, entre 1965 e 1985, põe em evidência a utilização da análise de processos e gestão de custos de modo a reduzir o desperdício dos recursos que são utilizados nos processos de negócio. Na quarta fase, entre 1985 e 1995, a atenção incide na criação de valor através da utilização de recursos, utilizando técnicas para analisar o valor do cliente, o valor do acionista e o valor da inovação organizacional (Gomes, 2007:28).

Segundo o “*Institute of Management Accountants*” (IMA), a contabilidade de gestão é o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação usada pela gestão para planear, avaliar e controlar uma organização, e para assegurar o uso adequado dos recursos e respetiva prestação de contas.

AECA (1990) distingue as contabilidades de custos e de gestão e define esta última como o ramo da contabilidade que tem por objeto “*a elaboração, análise e interpretação da informação contabilística para a adoção de decisões táticas (otimização dos meios disponíveis), operativas e de controlo de gestão num horizonte temporal de curto prazo*”. Ainda para esta entidade a contabilidade de custos constitui uma parte ou subconjunto da contabilidade de gestão, e “*fornece informação analítica sobre custos, em especial dos relativos à valorização dos inventários e imobilizados fabricados pela entidade, e ao custo dos produtos vendidos, com vista à elaboração das demonstrações financeiras*”.

Nos finais da década de 1980 surge a contabilidade de Direção Estratégica (Strategic Management Accounting) identificada como elemento de gestão da informação contabilística. Esse ramo da contabilidade, está direcionada para a obtenção de informações quantitativas que permite ao gestor estabelecer prioridades, na tomada de decisões mais importantes para a vida das empresas e das organizações.

Apesar de encontrarmos algumas diferenças na definição de contabilidade de gestão, existe um dado comum a todas as definições que é o de que esta contabilidade ou contabilidades têm como objetivo primordial fornecer informação aos gestores das organizações para a tomada de decisões importantes e necessárias.

Devido à crescente concorrência no mercado e ainda devido às condições existentes para o apuramento de custos através dos sistemas modernos de custeio, já se fala de novas abordagens contemporâneas da contabilidade de gestão. Acredita-se ainda que, desde a publicação de *Relevance Lost* (Johnson e Kaplan, 1987) “novas” técnicas de contabilidade de gestão foram desenvolvidas para além do ABC, como o *Balanced Scorecard* e o *Economic Valued Added* (EVA).

2. Métodos de Custeio

A literatura apresenta vários métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais, comerciais e de prestação de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Esses métodos são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar, criar, aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos. Dentre esses métodos, estão o custeio por absorção, o método das secções homogéneas, o custeio baseado em atividades.

2.1. Método das Secções Homogéneas

O método da secção homogénea tem como principal característica a divisão da empresa em centros de custos. Os custos são alocados aos centros por intermédio de bases de distribuição e, em seguida, repassados aos bens ou serviços por unidade de trabalho.

Os procedimentos do método dos centros de custos, segundo Bornia (2010), podem ser sintetizados em cinco etapas:

- a) separação dos custos em itens;
- b) divisão da empresa em centros de custos;
- c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
- d) distribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- e) distribuição dos custos dos centros diretos aos bens ou serviços (distribuição final).

2.2. Método de Custeio por Absorção

“Custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, consiste na alocação de todos custos aos produtos.”
Martins (2001:30).

O Custeio por absorção é muito utilizado nas pequenas e médias empresas, incluindo as do ramo de construção civil. Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (1999:113) no Custeio por absorção, imputação são critérios usados para distribuição dos custos indiretos aos produtos, centro de custos, centro de despesas ou receitas geradas. Muitas vezes essa imputação é feita de uma forma arbitrária nos resultados. A principal regra para a determinação desse critério é o bom senso. Devem ser analisados com a especificidade de cada empresa, não existe uma regra geral para definição dos mesmos. As bases de imputação dos custos indiretos nos produtos podem ser horas totais, faturação, custos totais, etc.

Barbosa *et al.*, (2011) apontam algumas vantagens da utilização desse método: agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos; pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.

2.3. Método de Custeio ABC

2.3.1. Introdução

Num mundo que se diz globalizado, é imprescindível que se busquem diariamente instrumentos que visem a agilidade no processo da tomada de decisões. E um dos instrumentos que auxilia as organizações neste âmbito é a contabilidade de gestão, com objetivo de garantir às empresas um melhor controlo interno, capaz de ilustrar a competência operacional e prestação de serviços dessas organizações.

A contabilidade, como ciência, conheceu nas últimas décadas muitas mudanças, isto é, ela deixou de ser apenas um instrumento de escrituração para obedecer às exigências fiscais do estado e passou a ser considerada como uma ferramenta que atua diretamente na tomada de decisão.

A contabilidade é vista hoje como um poderoso instrumento de gestão, capaz de controlar todo o património da empresa e de fazer a diferença num mercado cada vez mais competitivo. Na área económico-financeira traduz-se num importante instrumento de controlo e de acompanhamento do rumo da empresa, permitindo à administração a deteção e correção de procedimentos, de forma atempada, que muitas vezes, poderiam levar a perdas irreparáveis para a empresa.

A década de 80 foi caracterizada por grandes mudanças no contexto empresarial. A globalização da economia, o aceleração da concorrência e a rápida evolução tecnológica levaram as empresas a aprimorar suas operações e processos internos para se manterem competitivas no mercado.

No ano de 1987, Johnson e Kaplan no livro *Relevance Lost: The rise and Fall of Management Accounting*, descrevem que a partir de 1980 os sistemas de custeio tradicionais começam a ser abandonados, após mais de sessenta anos de liderança no fornecimento de informação aos gestores.

Segundo Johnson e Kaplan (1987) os sistemas de custeio tradicionais falham porque não conseguem fornecer informação suficientemente correta sobre o custo dos produtos. Os custos são distribuídos aos produtos com base em medidas simples, que se baseiam no volume como é o caso da mão de obra direta, mas que não têm qualquer relação com o consumo de recursos feito por um dado produto. Estes métodos que agregam custos são adequados para responder às exigências financeiras externas feitas às empresas (como é o caso dos bancos, das finanças), mas distorcem os verdadeiros custos dos produtos, constituindo desta forma uma ferramenta fraca para a gestão.

Conforme Martins e Rodrigues (2004:3) é neste contexto que surge um novo método denominado *Activity Based Costing* (ABC) ou sistema de custeio baseado nas atividades. O ABC aparece como uma solução para os problemas relacionados com os sistemas de custeio tradicionais.

O Sistema ABC tem sido apontado por vários académicos e estudiosos como o sistema de custeio de eleição. Sendo superior ao sistema de custeio tradicional, permite dar respostas às novas necessidades das empresas, reduzindo significativamente os custos,

facilitando o processo nas tomadas de decisões e consequentemente criando um conjunto de informações que permitem responder às exigências dos mercados.

2.3.2. Conceito do ABC

O Custeio Baseado nas Atividades (CBA) é uma metodologia de organização de custos por segmentos e, por isso, de apuramento de resultados, que afeta os custos dos recursos às atividades realizadas e, a partir destas, aos múltiplos segmentos de análise, garantindo maior qualidade e fiabilidade da informação de gestão. (Rodrigues e Simões, 2009:23).

Como resposta aos problemas diagnosticados no custeio tradicional na década de oitenta surge e se desenvolve o sistema Activity Based Costing (ABC), Este conceito já era conhecido e aplicado em algumas empresas americanas, contudo, é a partir deste momento que ele ganha notoriedade e é defendido como um modelo útil de contabilidade de gestão.

Quanto à autoria do sistema de custeio ABC, Cooper e Kaplan são considerados, ao longo de toda a literatura, como os criadores do sistema ABC. Contudo, apesar desta referência existem autores como Johnson (1988), que enumeram outros autores como precursores do ABC, entre os quais se destaca: Staubus, Konrad Mellerowicz, Hamilton Church, Shillinglaw, Solomons, Thomas Vollman e Jeffrey Miller (Martins e Rodrigues, 2004:20-21)

O Método de Custeio ABC tem como objetivo, conseguir uma melhor imputação dos custos indiretos aos produtos e serviços. Este Método vai abandonar completamente a lógica departamental da empresa enquanto estrutura base para a imputação dos custos indiretos dos produtos/serviços, centrando-se nas atividades e na contribuição destas para o *output* final.

Segundo Franco *e al.*, (2005) a abordagem ABC passou por duas fases de desenvolvimento: a primeira foi no início dos anos 90 sendo difundido como método de apuramento de custos de produtos e de serviço; a segunda fase de desenvolvimento deu-se um pouco mais tarde, esta ocorreu devido às críticas que lhe foram colocadas. A

partir daí, o ABC passou a ser um instrumento de ajuda nas tomadas de decisões dos gestores deixando de ser apenas um instrumento de apuramento de custos de produtos e serviços.

O aparecimento do ABC não foi só influenciado pela nova envolvente que se fez sentir, mas também para colmatar falhas dos sistemas anteriores, pelo aumento da complexidade dos produtos, pela realização de novas atividades das organizações, pela alteração das estruturas de custos das organizações e também pelo facto de grande parte dos gastos gerais de fabrico passarem a não estar associados a alterações no volume de output (Franco *et al.*, 2005).

Para o melhor entendimento do Sistema de Custeio ABC, é necessário conhecer alguns conceitos a ele relacionados¹:

- **Atividade** – representa aquilo que se faz. A título de exemplo: realizar encomendas; emitir faturas; classificar documentos; rececionar e conferir produtos; embalar produtos, etc.;
- **“Input”** – consiste num “sinal” que indicia a necessidade em se realizar determinada atividade. Por exemplo: um anúncio público; um pedido de cliente; visita a clientes, etc.;
- **“Output”** – diz respeito ao nível de produção da atividade, ou seja à quantidade física de serviço (ou produto) resultante da sua execução. A título de exemplo, o nº de faturas emitidas, o nº de documentos processados, o nº de faturas conferidas, etc.;
- **Recursos** – para a execução de qualquer atividade, torna-se necessário recorrer a determinados fatores produtivos (recursos) tais como mão-de-obra, equipamentos, consumíveis, instalações, viaturas, capital.
- **Burocracia** – para o exercício das atividades torna-se necessário definir um conjunto de normas e procedimentos, com vista ao seu melhor desempenho. Não se procede ao pagamento a um fornecedor sem se verificar se o produto deu entrada nos termos e condições acordadas, se a fatura está devidamente conferida, se o prazo de vencimento terá ocorrido, etc.

¹ Rodrigues e Simões (2009, p.24-26)

- **Geradores de custos (cost drivers)** – no exercício de cada atividade podem identificar-se fatores ou elementos que condicionam os níveis de utilização de recursos, os quais são definidos como geradores de custos. A título de exemplo, o nº de documentos a classificar, as características técnicas do produto ou serviço, o tipo de cliente da empresa, o grau de qualificação do pessoal, etc.

2.3.3. O Método das Secções Homogéneas vs O Método ABC

Os custeios tradicionais desenvolveram-se na década de vinte e, estavam direccionados para as indústrias com elevados custos diretos como a mão-de-obra direta e matérias-primas. Johnson e Kaplan (1987) identificaram as ineficiências desta contabilidade, que para além de não ter evoluído ao longo do tempo, ainda distorcia os resultados da empresa, levando os gestores a tomar decisões erradas e consequentemente à perda de competitividade.

Segundo Carvalho e Major (2009:15) diversos autores têm vindo a criticar o facto de o ABC não ser uma abordagem original e distinta dos sistemas tradicionais de apuramento de custos, incluindo o método das secções homogéneas. Destaca ainda, que tanto o ABC como o método das secções homogéneas apuram o custo dos produtos em duas fases (ver Figuras 1 e 2).

Figura 1: Estádios do Método das Secções Homogéneas

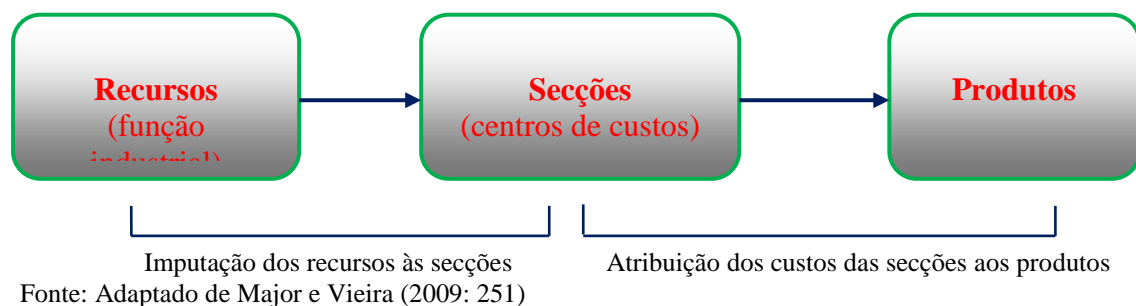
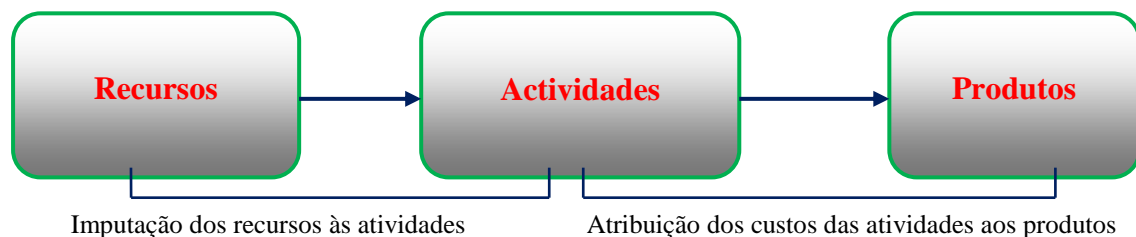


Figura 2: Estádios do Sistema ABC



Fonte: Adaptado de Major e Vieira (2009, p. 251).

Conforme a figura 1 e na linha daquilo que diz Carvalho e Major (2009:15) no método das secções homogéneas, no primeiro estágio procede-se à imputação dos recursos associados à função industrial das empresas às secções (centros de custos) industriais e de aprovisionamento. No segundo estágio, faz-se a distribuição dos custos de funcionamento das secções pelos produtos.

Para Major e Vieira (2009:251) apesar das semelhanças entre o método das secções homogéneas e o método ABC, importantes diferenças podem ser apontadas entre estes dois sistemas. De entre as diferenças destacam-se as seguintes:

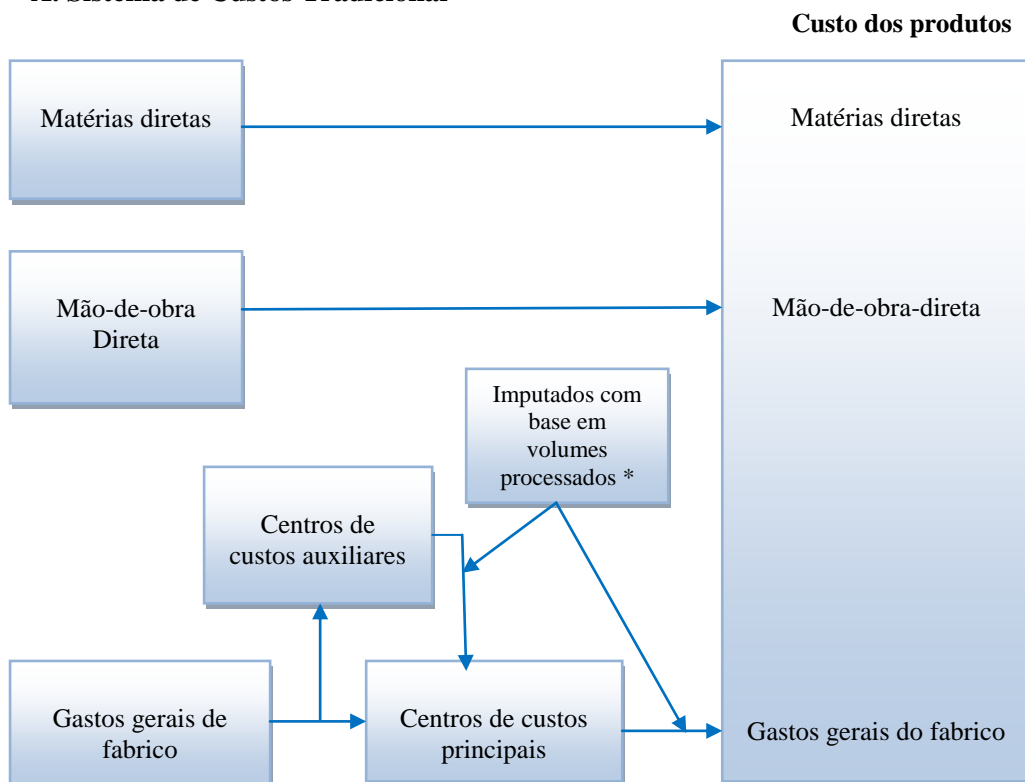
- No método das secções homogéneas apenas são considerados os custos de natureza industrial. No método ABC os custos podem ser de natureza industrial e não industrial;
- No método das secções homogéneas os recursos são alocados às secções (centros de custo). No método ABC os recursos são afetados às atividades;
- As bases de imputação baseadas no volume de produção e vendas (número de horas máquina, valor da mão-de-obra direta, número de horas homem da mão de obra direta, etc.) que caracterizam o método das secções homogéneas, são substituídas por *cost drivers* no ABC.

Segundo Franco *et al.* (2008) a principal diferença entre o sistema CBA e os sistemas tradicionais de custeio, incluindo o método das secções homogéneas, reside na forma como os custos resultantes das atividades do tipo *batch – level* e *product – level* são alocados aos objetos de custeio, isto é, através de outros *cost drivers* que não são os baseados no volume de *output*.

Na figura 3 pode-se verificar essas diferenças.

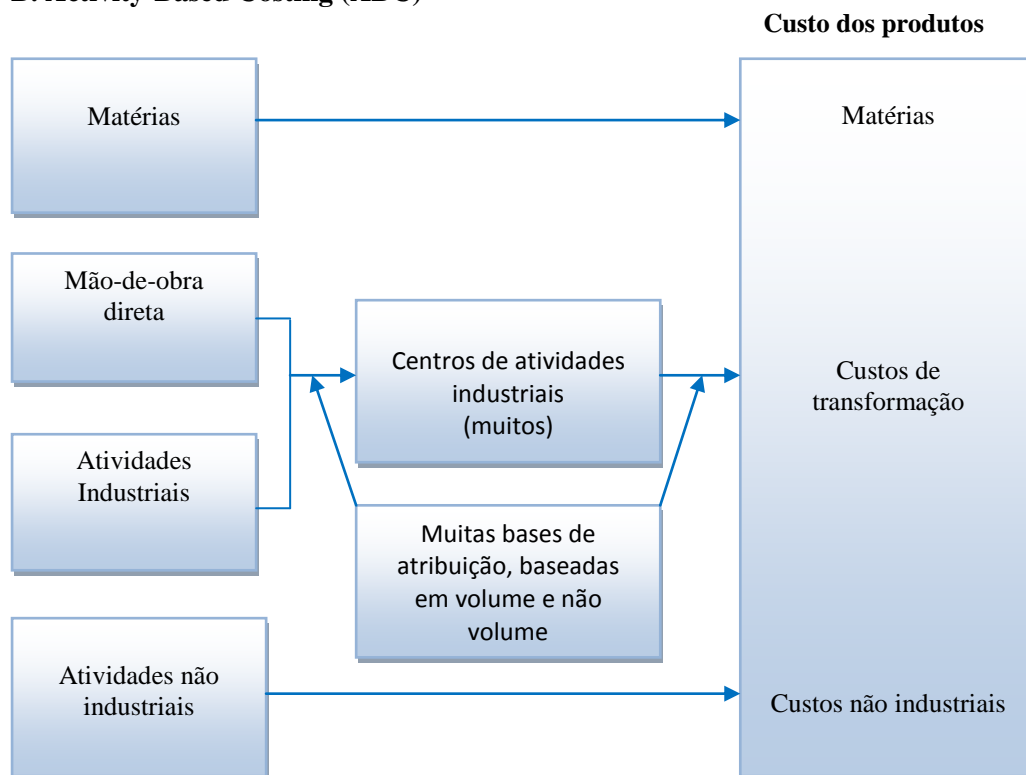
Figura 3: O Sistema Tradicional de Apuramento de Custos e o ABC

A. Sistema de Custos Tradicional



* horas homem, horas máquina, quantidades de matérias, vendas, etc.

B. Activity-Based Costing (ABC)



Fonte: Major e Vieira (2009: 252)

2.3.4. O Sistema de Custeio ABC como instrumento de gestão

A complexidade da atividade económica, com empresas produzindo em grandes quantidades, um número cada vez mais diversificado de produtos e a automação progressiva dos processos de manufatura, contribuíram para realçar as “falhas” dos sistemas de custos então adotados. Esses sistemas mostravam-se ineficientes, principalmente na aplicação em empresas de grande porte que produzem grande variedade de bens e serviços e que possuem processos produtivos altamente industrializados.

A contabilidade de custos foi originalmente desenvolvida para solucionar o problema da avaliação de estoques das empresas. Com o passar do tempo, aquilo que parecia inicialmente satisfatório, já não supria mais as necessidades das empresas. O sistema então evoluiu e passou a gerar informações para a tomada de decisões a nível de gestão.

Os sistemas de custeio não surgiram de imediato, mas evoluíram de acordo com as necessidades do mercado, o que leva a entender, que a contabilidade de custos e os seus métodos de custeio nunca atingirão uma forma definitiva, e o método de Custeio Baseado na Atividade surgiu como forma de suprir essa nova necessidade de informações de custos.

Martins e Rodrigues (2004:2) apresentam um conjunto de razões que justificam a adoção de um novo sistema de custeio: os sistemas tradicionais não fornecem informação não financeira, como a qualidade do serviço prestado, que é essencial para a análise da rentabilidade dos clientes e dos produtos; não se sabe qual o custo por atividade, sendo a informação bastante agregada para se efetuar uma análise ao valor recebido pelos clientes da cada atividade; estes sistemas baseiam-se em divisões funcionais, ou seja, têm sempre por base os vários departamentos da empresa não identificando quais as atividades que criam valor acrescentado para o cliente.

O sistema ABC tem como objetivo o seguinte: definição do preço do produto e do serviço; o apoio da avaliação de desempenho; a melhoria geral dos processos; a análise de rentabilidade dos produtos e serviços; o apoio ao processo de tomada de decisão; a redução de custos, entre outros.

2.3.5. Atividades no Sistema ABC/M

O CBA baseia-se na filosofia de que as atividades consomem ou utilizam recursos e os produtos resultam das atividades (Rodrigues e Simões 2009), pelo que para reduzir/controlar os custos dos produtos/serviços é necessário gerir as atividades. As atividades são medidas através de geradores de custo (*cost drivers*).

Conforme Major e Vieira (2009:249) o sistema CBA veio introduzir o conceito de atividade como nuclear no apuramento dos custos dos produtos e na análise dos processos desenvolvidos nas organizações.

O ABC enquadra-se como o processo técnico para o levantamento das atividades, o rastreamento dos custos para as atividades e a condução dessas para os objetos de custo. O ABM (*Activity Based Management*) é o processo que utiliza as informações geradas pelo ABC, para a gestão. Procura identificar as oportunidades de melhoria das atividades que agregam valor e a redução ou eliminação das que não agregam valor.

Tratando dos processos como o foco da gestão, a ABM analisa e custeia as atividades, indicando a causa dos custos pela análise dos respetivos *Cost Drivers* (Cunha, 2002). Por conseguinte, o propósito do ABM é que a empresa atinja os seus objetivos com menos recursos, ou seja, obtenha os mesmos resultados com um custo total menor.

Segundo Nakagawa (1994) uma atividade tem inputs e outputs e descreve o que uma empresa faz e ainda apresenta de que modo o tempo é gasto. A principal função de uma atividade é converter os inputs, tais como materiais, mão-de-obra, informações, etc., usando recursos, em outputs, que podem ser, por exemplo, produtos ou serviços.

Cooper (1990a) identificou quatro tipos de atividades num Sistema ABC/M:

- Atividades ao nível da unidade (*unit – level activities*) – atividades cujos recursos são consumidos sempre que uma adicional de *output* é produzida (i.é. a quantidade de recursos é proporcional ao volume de produção). Correspondem às atividades mais simples e que podem ser alocadas aos objetos de custeio através de sistemas convencionais de cálculo dos custos, sem ser necessário

utilizar bases de imputação muito rigorosas. A título de exemplo, temos as atividades de produzir, de embalar, entre outras;

- Atividades ao nível do lote (*batch – level activities*) - atividades em que a quantidade de recursos consumidos depende do número de lotes de um processo produtivo. São realizadas sempre que um novo lote de produtos é fabricado. Os seus custos variam em função do número de lotes e ordens de produção e não em função do volume de produção ou vendas, como acontece com as atividades *unit - level*. Como exemplo deste tipo de atividades temos, a preparação (*setup*) das máquinas de produção e o processamento das ordens de compra ou de venda.
- Atividades ao nível de produtos e serviços (*product – sustaining e service – sustaining activities*) – atividades em que a quantidade de recursos consumidos está diretamente relacionada com o número de linhas de produto da empresa. São aquelas que ocorrem com a finalidade de permitir a produção e a comercialização dos vários produtos ou serviços produzidos numa organização. Como exemplos deste tipo de atividades: a manutenção/atualização de especificações dos produtos e serviços; prestação de apoio técnico a linhas de produtos e serviços e o design dos processos. E, como estão dependentes do número de linhas de produtos e serviços, quanto maior for a diversidade da produção maior será o consumo dos recursos para a sua realização.
- Atividades de apoio geral (*facility – sustaining activities* ou “*business - sustaining activities*”) – atividades cujos custos não dependem da quantidade de unidades produzidas, do número de lotes de produção nem do número de linhas de produtos da empresa. São aquelas atividades que são estruturais à organização e que ocorrem independentemente do volume de *output*. Correspondem aos custos comuns e não devem ser repartidos pelos objetos de custeio, sendo portanto considerados como custos do período.

2.3.6. Hierarquia e classificação de atividades

Uma hierarquia de informação providencia um enquadramento para um sistema de informação de gestão. As Atividades podem ser classificadas segundo Brimson, (1994), como primárias ou secundárias, repetitivas ou não repetitivas.

- Atividades primárias: contribuem diretamente para o objetivo central do departamento ou organização (para o departamento de receção, uma atividade primária poderá ser receber material e mover material). Uma atividade primária tem como característica que o seu output é usado fora da organização ou por outro departamento.
- Atividades secundárias: suportam as atividades primárias das organizações. São geralmente atividades como a administração, supervisão, formação, secretariado, etc.
 - Atividades repetitivas são as que são desempenhadas de forma contínua. Têm inputs, outputs e processamento imutáveis.
 - Atividades não repetitivas são atividades únicas.

2.3.7. Cost drivers

No sistema ABC encontramos dois tipos de cost drivers: cost drivers de recursos e cost drivers de atividades.

Os cost drivers de recursos permitem identificar a maneira como as atividades consomem recursos, ou seja, demonstram a relação entre os recursos gastos e as atividades realizadas.

Os cost drivers de atividade visam atribuir os custos das atividades aos produtos ou serviços finais. Este tipo de cost drivers são medidas quantitativas que refletem o que cada atividade contribui para a atividade do nível seguinte até ao objeto de custeio (Kaplan e Atkinson, 1998).

Segundo Cooper (1988a), o número de *cost drivers* a utilizar será tanto maior:

- Quanto maior o nível de precisão desejado no reporte dos custos dos produtos;
- Quanto maior o grau de diversificação dos produtos;
- Quanto maior o número de atividades que representa uma proporção significativa do total do custo dos produtos;

- Quanto maior a multiplicidade da dimensão dos lotes/ordens de produção;
- Quanto menor for a correlação entre os *cost drivers* e o real consumo da atividade pelos produtos.

Por sua vez, os fatores que afetam a seleção de um *cost driver* a utilizar são o custo da sua mensuração, a sua correlação com o real consumo da atividade pelos produtos e o comportamento induzido pelo seu uso (Cooper, 1988a).

Segundo Cooper e Kaplan (1997) o adequado funcionamento de um sistema ABC/M depende da utilização de *cost drivers* da mesma natureza das atividades cujos custos se pretendem atribuir aos objetos de custeio.

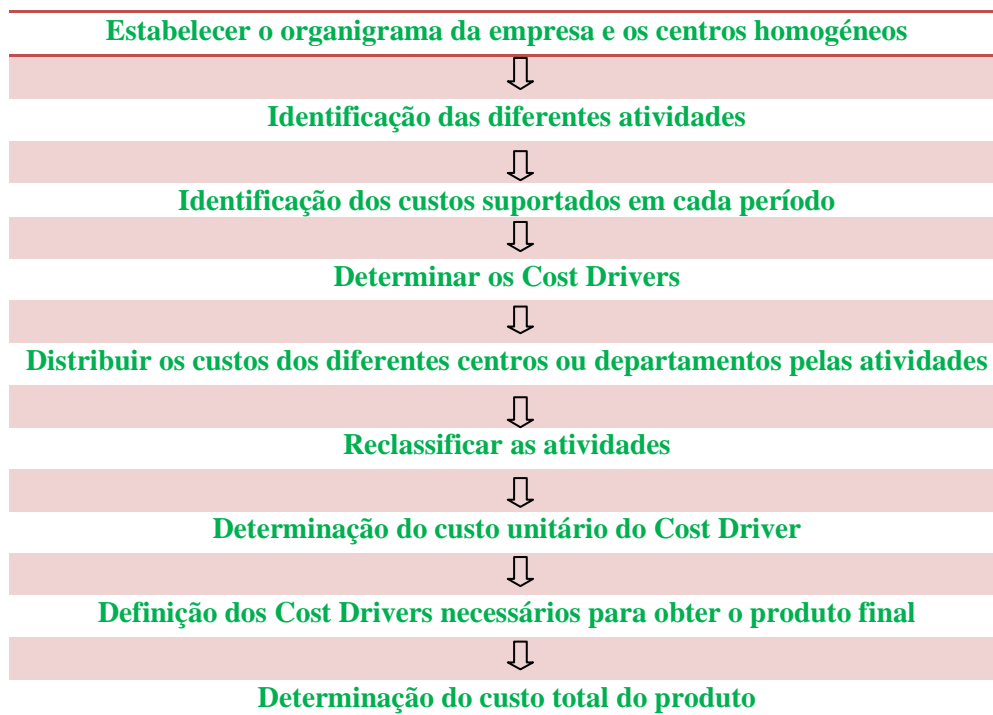
2.3.8. Etapas de Implementação do ABC

A aplicação do ABC é um processo que envolve alguma complexidade e, na maioria das vezes pode ter-se a ideia de que os custos incorridos na sua aplicação superam os benefícios gerados. Entretanto, convém ter em linha de conta que a sua implementação tem um alcance de longo prazo, visando a sustentabilidade e melhoria contínua da empresa.

Uma gestão baseada nas atividades colabora para uma melhoria contínua da *performance*, na medida em que ajuda a fixação de objetivos, por exemplo, na eliminação de potenciais desperdícios através da extinção de atividades que não acrescentem valor para os produtos/serviços e conseqüente melhoria das atividades que acrescentem valor, identificando as causas do consumo de recursos (geradores de custos) e não as suas conseqüências (custo dos produtos/serviços) (Cunha, 2002).

Na implementação do modelo ABC, é necessário um conhecimento profundo da realidade da empresa, reorganizá-la se necessário, ou construir um modelo conceptual que permita um melhor alinhamento da sua estrutura com o desenho genérico do modelo de custeio.

Figura 4: Fases de construção do ABC



Fonte: Elaboração própria, baseado em Cunha (2002)

De acordo com Cunha (2002), a implementação do ABC envolve uma metodologia composta por 9 fases, como mostra a Figura 9, de acordo com os passos a seguir discriminados:

1º Estabelecer o organigrama da empresa e os centros de custos homogêneos onde se desenvolvem e definem as atividades que conduzem ao produto final;

2º Identificar todas as atividades. Nesta fase pretende-se identificar e classificar cada uma das diferentes atividades dos diferentes centros homogêneos;

3º Identificar os custos suportados em determinado período a analisar, nos diferentes centros referidos na 1ª fase. Todos os custos considerados são apenas os indiretos, pois os diretos devem ser afetos ao produto final;

4º Determinar “quantificadores”, “medidas” ou geradores de custos, no fundo *Cost Drivers*. Pode-se utilizar como medida de atividade um “input”, um “output”, ou qualquer outro indicador físico, sendo que, é essencial que se reproduza uma relação direta entre a medida e o produto final;

5º Distribuir os custos dos diferentes centros ou departamentos pelas atividades, ou seja, uma vez localizados os custos indiretos e as distintas secções, a empresa estabelecerá critérios para alocar estes às atividades. Podem existir casos em que as atividades se desenvolvem por um único centro de custo, ou, numa atividade poderem participar vários centros de custos, pelo que será necessário valorar a participação de cada centro nas atividades;

6º Reclassificar as atividades, ou seja, depois de todas estarem identificadas passam a ser reclassificadas atendendo a critérios específicos do ponto de vista operativo. As atividades principais não devem ser classificadas uma vez que têm uma relação direta com o produto final. As ditas atividades secundárias podem ser classificadas em atividades de valor acrescentado e atividades de valor não acrescentado, uma e outra devem ser analisadas para uma maior eficiência e uma maior eficácia;

7º Determinar o custo unitário do gerador de custo ou *Cost Driver*. Este custo é dado pelo quociente entre o custo total da atividade e número de *Cost Drivers* especificados;

8º Especificar os *Cost Drivers* necessários a obter o produto final;

9º Determinar o custo total do produto, sendo composto pelos custos diretos que se afetam diretamente ao produto final e custos indiretos que se imputam em função das atividades necessárias ou utilizadas.

Horgren et al (1999) definem de uma forma mais estruturada quatro etapas para a conceção de um sistema ABC. Em primeiro lugar há que determinar os objetos de custo, as atividades principais, os recursos e os indutores que lhes estão relacionados. Numa segunda fase a informação obtida no passo anterior deve ser representada através de um mapa, de um fluxograma ou matriz, de modo que se compreenda quais são as atividades, os recursos e as suas interdependências. A terceira etapa implica a recolha da informação sobre os indutores de custo, de modo que seja possível o cálculo dos custos por objeto de custo. Por último, há que interpretar a informação gerada pelo modelo de forma a proceder a correções e afinações.

O ABC é um modelo complexo, que nem todas as empresas conseguem implementá-lo, pois, exige um grande envolvimento da parte das organizações, não apenas do pessoal dirigente mas de toda a sua estrutura. Implica uma mudança comportamental, um maior rigor nas ações e nos processos para melhor auxiliar a gestão na tomada de decisões, que contribui para a sustentabilidade e o crescimento da empresa.

2.4. Vantagens do Sistema ABC

O ABC, segundo muitos autores, tem demonstrado ser muito mais eficiente que os sistemas tradicionais nos novos sistemas produtivos, quando é necessário obter informações mais apuradas sobre os custos para direcionar as decisões estratégicas.

As vantagens apresentadas pelo método ABC são as seguintes:

- Descortina uma visão de negócios, processos, atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade da empresa;
- Permite uma melhoria nas decisões de gestão, pois, deixa de haver produtos "subcusteados" ou "supercusteados";
- Permite ações de melhoria contínua das tarefas para a redução de custos indiretos;
- Facilita a determinação de custos que agregam ou não valor ao produto;
- Inova o critério de rateio, principalmente aos custos indiretos, evitando as distorções encontradas nos métodos tradicionais.

Martins; Rodrigues (2004:14), apontam como outra vantagem do ABC, a possibilidade de analisar diversos objetos de custo, facilitando a tomada de decisão ao nível estratégico, uma vez que é possível por exemplo, saber quais os clientes que são mais rentáveis para a empresa.

2.5. Limitações do Sistema ABC

Como desvantagens, Carvalho e Major (2009), deram a seguinte opinião:

- Gastos elevados para a implementação;
- Alto nível de controlo interno a serem implantados e avaliados;
- Necessidade de revisão constante;
- Necessidade de reorganização da empresa antes da sua implantação;
- Exige pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento.

2.6. Utilização do ABC no mundo

Obras que tratam a temática do Sistema de Custeio é bastante vasta e, são inúmeros os estudos realizados, nos diversos setores em diferentes países, sendo que todos eles são unânimes em afirmar que o ABC é uma ferramenta bastante promissora, na medida que fornece informação detalhada sobre custos, contribuindo para uma melhor política de preços, identificação da origem de custos e de como reduzi-los. Entretanto, estudos realizados tanto na Europa como no resto do mundo, sobre o ABC/M, têm confirmado a existência e extensão do referido desfasamento ao constatarem um baixo grau de adoção face à promoção que o sistema tem recebido (Brierley *et al.*, 2001).

Innes e Mitchell (1995) desenvolveram um questionário que foi aplicado às mil maiores empresas não financeiras do Reino Unido, com objetivo de conhecer o grau de adoção do ABC/M. Esse mesmo questionário foi posteriormente replicado no Reino Unido (Innes *et al.*, 2000), na Nova Zelândia (Cotton *et al.*, 2003), na Irlanda (Pierce e Brown, 2004) e em Portugal (Tomás *et al.*, 2008), o que permite a sua efetiva comparação.

Os resultados obtidos por Innes e Mitchell (1995) mostram que aproximadamente 21% dos inquiridos adotaram o ABC/M e 30% admitiam vir a implementá-lo (Quadro 1). Estes resultados diferem dos de Innes *et al.* (2000) que verificaram que somente cerca de 18% das empresas tinham adotado o ABC/M e 20% consideravam vir a implementá-lo.

Já na Irlanda, Pierce e Brown (2004) verificaram uma taxa de adoção do ABC/M mais elevada (28%). Os mesmos autores constatarem ainda que cerca de 9% das empresas continuavam a ponderar a adoção do ABC/M, enquanto 52% nunca consideraram a implementação.

Quanto aos resultados obtidos na Nova Zelândia (Cotton *et al.*, 2003) e em Portugal (Tomás *et al.*, 2008), verificou-se uma taxa de adoção do ABC/M semelhante à encontrada por Innes e Mitchell (1995).

Quadro 1: Grau de adoção do ABC/M

Designação	Reino Unido				Nova Zelândia		Irlanda		Portugal	
	1995		2000		2003		2004		2008	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Utilizam atualmente	74	21,02	31	17,52	60	20,27	34	27,87	27	21,60
Utilizaram mas abandonaram	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,80
Consideraram mas rejeitaram	47	13,35	27	15,25	32	10,81	13	10,65	4	3,20
Consideraram utilizar	104	29,55	36	20,34	33	11,15	11	9,02	34	27,20
Nunca consideraram	127	36,08	83	46,89	171	57,77	64	52,46	59	47,20
Total.....	352	100	177	100	296	100	122	100	125	100

Fonte: Adaptado de Tomás A.; Major, Maria; Pinto, José (2008).

O Sistema ABC não conheceu a mesma evolução em todos os países. Nos Estados Unidos, por exemplo, desde sempre se preocuparam com este método e, por esta razão tem sido desenvolvidos diversos estudos sobre o tema. Um estudo feito em 1996 pelo Institute of Management Accountants, revelou que a taxa de implementação do ABC nos EUA era bastante mais alta que no resto do mundo. De acordo com esse estudo, 45% das empresas inquiridas usavam o ABC em 1996 e 33% delas estavam a pensar implementar este método.

Portugal é um dos países onde ainda, esta temática apresenta algum grau de desconhecimento, principalmente na divulgação da sua aplicabilidade prática junto das empresas.

Não obstante isso, é possível apontar alguns estudos realizados em Portugal, focalizados quer na implementação do ABC quer no sucesso ou insucesso da sua aplicação nas empresas nacionais. O estudo de Vieira (2002) focaliza-se na implementação do ABC num banco português; Rodrigues e Martins (2004) direccionaram o seu estudo nas pequenas e médias empresas, aplicando o ABC a uma empresa de construção civil e obras públicas; a investigação da implementação do sistema ABC no setor das telecomunicações realizado por Major e Hopper, 2005, aborda a dificuldade da sua operação em resultado da existência de diferentes grupos de gestores com interesses diferenciados na organização.

Gomes (2004), realizou um estudo às várias atividades económicas portuguesas e chegou à conclusão que as empresas que tinham uma percentagem de custos indiretos de pelo menos 15% beneficiavam da implementação do ABC. Este mesmo estudo revela ainda que, apesar do sistema ABC ter sido aplicado mais tarde nas empresas prestadoras de serviços, estas tinham um maior potencial para o sucesso do sistema, isso, comparativamente às empresas industriais.

Um estudo recente de Carvalho e Major (2009) sobre a implementação do custeio ABC num Banco Português, demonstra que a nível dos decursos humanos, é necessário, por um lado, colocar pessoas com experiência em implementação de sistemas ABC, com disponibilidade de tempo para o efeito e, por outro, é indispensável o envolvimento de pessoas que representem as necessidades de todas as áreas da empresa.

2.7. ABC no sector dos serviços

Os serviços estão no centro da atividade económica de qualquer sociedade. Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), durante os últimos 90 anos a economia deixou de ser predominantemente assente no setor industrial para ser baseada nos serviços². Isto significa, que os serviços tornaram-se o setor mais dinâmico da economia através do comércio, os transportes e comunicações, o turismo e os serviços financeiros.

Gonçalves (1994) define serviços como sendo todas as atividades económicas em que o resultado não é um produto físico, normalmente são intangíveis para o consumidor. Portanto, as características de um serviço são bem distintas: a intangibilidade, necessidade da presença do cliente para determinar que serviço pretende, e a simultaneidade da produção e consumo do bem.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), apesar de ter as suas origens nas empresas industriais, é no setor dos serviços que ganha mais importância uma vez que o peso dos custos indiretos é muito grande e a complexidade de imputar os custos indiretos aos serviços merece maior rigor na gestão das atividades (Dores, 2009).

² Raul Silva Dores, TOC 108 – Março 2009

De acordo com Kaplan e Cooper (1998) a implementação inicial do ABC/M no setor industrial deve-se, basicamente, ao facto destas empresas já adotarem sistemas de apuramento de custos para a avaliação de *stocks* e para outras necessidades, ao contrário da maioria das empresas de serviços (algumas das quais empresas não privatizadas e/ou fortemente regulamentadas) que, como não tinham necessidade de medir os custos dos produtos e/ou clientes, trabalhavam sem estes sistemas (Carvalho, Major, 2009:43-44).

Considerando a necessidade das empresas, imposta pelo mercado no sentido de se tornarem cada vez mais competitivas as empresas de serviços passaram a adotar diversas ferramentas utilizadas com sucesso no setor industrial. E, como a maioria das empresas de serviços não tinha um sistema de custeio eficaz, o ABC surgiu como importante ferramenta para as decisões estratégicas, através da qual as empresas, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, e impulsionam para o melhoramento contínuo.

Carvalho e Major (2009) consideram que o sistema ABC adequa-se mais facilmente às empresas de serviços pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades.

Os mesmos autores, consideram ainda, que o ABC: obriga a implantação, permanência e revisão de controlos internos; pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos).

Dores (2009), considera que o ABC é uma ferramenta que ajuda a gestão nas empresas de serviços a alcançar uma visão mais rigorosa dos custos causada pelos diferentes serviços, e que permite ser estendido aos gestores que tomam decisões para diferentes aspetos, incluindo a gestão da *performance*. Os custos indiretos, na maioria das vezes, constituem uma parte substancial dos custos totais das empresas de serviços e torna-se essencial derivarem depois para as atividades que causam os custos quando produzem o serviço.

Capítulo 2. Aspetos Metodológicos

2.1. Introdução

Numa investigação científica é necessário ter como suporte um procedimento metodológico adequado. Este procedimento pode definir-se como a metodologia de investigação a qual assenta em métodos científicos.

De um modo geral, podemos caracterizar a metodologia de investigação como a forma como se utilizam conceitos, teorias, linguagem, técnicas e instrumentos com a finalidade de responder a problemas e interrogações que surgem nos mais diversos âmbitos da investigação científica.

Segundo Yin (1981) a estratégia de investigação deve ser pluralista, combinando diversos métodos. Genericamente, uma estratégia de investigação pode ter três propósitos principais: Descritivo, Exploratório e Explicativo. Uma estratégia descritiva tem como propósito relatar determinadas situações, descrevendo-as mas sem procurar explicações para os fenómenos estudados. Uma estratégia explicativa, por outro lado, é adequada a investigações que têm como objetivo encontrar relações entre variáveis no sentido de explicar fenómenos relativamente complexos e suporta-se na teoria para produzir conclusões e explicações. A estratégia de investigação exploratória é mais do que uma abordagem descritiva mas não é suficiente para explicar as relações de causalidade e de oferecer um contributo para a teoria podendo contudo sugerir hipóteses que poderão ser estudadas posteriormente através de uma abordagem explicativa.

Por outro lado, durante o processo de construção do conhecimento o investigador pode utilizar diferentes abordagens, qualitativas e quantitativas desde que se adequam à questão ou problema de investigação. Portanto, os métodos de investigação podem ser classificados em dois grandes grupos: métodos quantitativos e métodos qualitativos.

Segundo Grover e Glazier (1985) nenhuma metodologia pode ser julgada superior a outra, pois, tudo depende da sua aplicação em cada uma das situações e em que estágio se encontra a investigação e sobretudo quais as necessidades do investigador e a natureza do problema de investigação. Portanto, é necessário conhecer as várias estratégias de investigação e escolher qual a que melhor se aplica ao carácter da investigação a desenvolver.

2.2. Modelo de pesquisa

A decisão de realização deste trabalho final do mestrado coincidiu com o desejo e, também, a necessidade da empresa em implementar a contabilidade analítica. Deste modo, a possibilidade de conciliar os objetivos do estudo com os da empresa em questão foi um percurso natural.

O desenvolvimento deste trabalho de projeto foi ao encontro de uma necessidade identificada internamente, mais precisamente no departamento de Produção, no setor de obras. A escolha da área teve em consideração dois aspetos importantes:

1. Área de maior expressão na estrutura de custo da empresa;
2. Área que pela sua natureza e complexidade, obriga a um maior controlo dos custos indiretos.

A metodologia usada nessa pesquisa é do tipo descritiva e exploratória que segundo Gil (1993, p.45), “Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses”. Para este autor, “Estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou descoberta de intuições. Seu planeamento é flexível e possibilita a consideração dos mais variados aspetos relativos ao fato estudado”.

Diversos investigadores, na área da contabilidade, têm apoiado a adoção de estudos de caso para estudar as práticas desenvolvidas na prática pelas organizações.

Gil (1993, p. 558), salienta que “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Kaplan (1986) menciona a importância dos estudos de caso para a contabilidade de gestão. Para este autor, existem pelo menos três grandes vantagens no uso de estudos de caso:

- 1- Os estudos de caso providenciam a base para outras formas de investigação. São essenciais para analisar e classificar as formas de contabilidade de gestão aplicadas na prática e providenciam a base para a construção teórica. Em vez da teoria se debruçar

sobre fenómenos já existentes de outras teorias, tem com os estudos de caso a possibilidade de estudar situações atuais vividas nas organizações;

2- A segunda vantagem apontada por Kaplan é o conhecimento da evolução e da inovação das práticas de contabilidade de gestão nas empresas. A inovação constante das empresas, de forma a crescerem e tornarem-se competitivas, origina novas práticas de gestão, que só serão conhecidas através da observação direta de estudos de caso;

3- Outra vantagem é o enriquecimento do ensino nas escolas da contabilidade de gestão. Quanto maior for o conhecimento da complexidade e inovação das práticas das empresas melhor será o ensino da contabilidade de gestão nas escolas. Na contabilidade de gestão é um pouco difícil fazer estudos analíticos, medidas, associações e formar teoria sem conhecer a realidade das organizações. Se vários estudos de caso começarem a ser publicados e disponibilizados para os investigadores, possibilitarão a obtenção de dados para serem quantificadas e analisadas estatisticamente.

Kaplan (1986) afirma que a observação, análise, descrição e classificação devem servir como o ponto de partida para a criação de teorias e construção de modelos. As respostas para questões “como?” E “porquê?” são descobertas nas empresas falando diretamente com os executivos e através da recolha de dados nas organizações.

Segundo Yin (2003) os estudos de caso devem ser analisados no seu ambiente natural, os dados devem ser obtidos através de uma diversidade de fontes, os modelos devem ser incidentes em questões tipo “*why*” e “*how*”, focar-se em eventos contemporâneos e os resultados depender da capacidade de integração do investigador.

Ryan e tal. (2002), consideram que o estudo de caso tornou-se no principal e o mais adequado método de pesquisa em contabilidade de gestão, verificando-se uma crescente adoção deste tipo de método de investigação.

Os estudos de caso permitem uma forma de investigação mais rica. Servem não só para documentar a existência ou não existência das práticas utilizadas, mas também para confirmar como e porquê certas práticas tem ou não têm sido implementadas.

O estudo de caso levado a cabo, pode ser classificado como um estudo de caso descritivo, dado que ao longo do capítulo se irá proceder à descrição detalhada do sistema de contabilidade de gestão a ser implementado na empresa Technor, objeto

deste trabalho. Assim, a condução do estudo de caso foi direcionada para: observar a interação entre as prescrições da literatura referente à abordagem ABC e a sua aplicabilidade na realidade da empresa em questão; descrever o modelo conceptualizado para a organização.

2.3. Etapas do processo de realização do estudo de caso

Para a execução do estudo de caso, de acordo com Ryan e tal. (2002:153), é necessário seguir um conjunto de etapas numa sequência lógica designadamente: planeamento e preparação para a recolha de dados, recolha de evidência, avaliação da evidência obtida, identificação e explicação de padrões, desenvolvimento de teoria e redação do trabalho de projeto. Entretanto, nem todos os trabalhos de pesquisa seguem a mesma ordem proposta pelo autor.

2.3.1. Planeamento e preparação para a recolha de dados

Num estudo de caso o planeamento é de extrema importância na medida em que permite desenvolver uma sequência metodológica para além de clarificar os objetivos da investigação.

Na fase inicial do trabalho foi feito o levantamento bibliográfico da literatura sobre a contabilidade de Gestão, o Sistema de Custeio Baseado em Atividades, construção civil, entre outros.

Pelo facto do autor deste trabalho de investigação, também, desempenhar as funções de técnico de contas na empresa facilitou o acesso aos dados e informações contabilísticas e, ainda permitiu para a sensibilização da gerência sobre as vantagens do desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão que resulte numa gestão cada vez mais eficiente dos recursos e um controlo efetivo dos custos.

A preparação da recolha de evidências suportou-se na argumentação de Ryan e tal.(2002), que consiste na revisão das teorias disponíveis que podem ser relevantes para o caso, na realização de um checklist dos elementos a pesquisar no estudo e nas teorias adicionais que podem ser introduzidas com o avançar do processo em que novas teorias são desenvolvidas.

2.3.2. Recolha de Evidências

Num estudo de caso requer-se que a pesquisa seja efetuada em múltiplas fontes de evidências, nomeadamente: artefactos, questionários, entrevistas, observação direta, reuniões e avaliação dos resultados das ações (Ryan e tal., 20002).

Antes da recolha fez-se uma abordagem da evolução da contabilidade de gestão desde o início até ao novo desenvolvimento da contabilidade de gestão, isto é, o Sistema ABC.

As técnicas de recolha de dados adotadas foram a análise documental (pesquisa em livros e revistas da especialidade), entrevistas e observação direta. A análise documental consistiu em estudar e analisar diversos documentos para caracterizar os diversos sistemas de custeio tradicional e o sistema ABC.

A pesquisa teve por base a obtenção de dados qualitativos e quantitativos através de entrevistas semiestruturadas e não estruturadas, observação direta, documentação de suporte da área, informação estatística sobre a atividade empresarial em Cabo Verde e recolha de informação financeira relevante para o estudo.

O processo de pesquisa em arquivos consistiu na consulta dos documentos da empresa, na obtenção de dados através dos relatórios técnicos da empresa.

Para o melhor conhecimento das atividades da empresa foram realizadas várias entrevistas ao gerente da Technor. Trata-se de entrevistas semi-estruturadas, cujo intuito, foi o de conhecer o funcionamento das atividades em cada um dos departamentos. Este método de recolha de informação apresenta muitas vantagens, designadamente: baixo custo, pouca morosidade e possibilita o aumento de conhecimento do processo organizacional.

2.3.3. Avaliação da Evidência obtida

A avaliação da evidência obtida é um dos fatores mais importantes no processo de investigação, na medida em que no desenvolvimento de estudos empíricos e quantitativos devemos nos certificar que a informação é fiável e válida de forma a garantir a qualidade do estudo de caso (Ryan e tal. 2002). Neste sentido, foram utilizados diversas fontes documentais de forma a assegurar maior fiabilidade e validade do estudo de caso.

2.3.4. Identificação e explicação de padrões

Este passo tem sido identificado pelos investigadores como sendo o mais difícil e desafiador na condução de um estudo de caso (Miles e Huberman, 1994; Yin, 2003).

Esta etapa foi iniciada através da transcrição das entrevistas. Após a transcrição de todas as entrevistas, bem como de todos os documentos internos obtidos e de todas as observações diretas efetuadas, foram identificados os principais padrões e temas, e foram trianguladas as evidências de forma a permitir garantir a sua qualidade e fiabilidade.

Terminando este processo, já havia condições necessárias, bem como, a garantia para o desenvolvimento do projeto de implementação do ABC.

2.3.5. Desenvolvimento da teoria

O estudo de caso assenta num estudo experimental, tendo-se sustentado em teorias e técnicas adotadas em outros estudos de casos para desenvolver as condições de implementação do sistema.

No desenvolvimento da teoria foi utilizada literatura existente para ajudar no planeamento e obtenção de dados. A partir do desenvolvimento da teoria foi possível determinar os principais elementos de análise de investigação, especificamente:

- Identificação das atividades;
- Atribuição dos custos às atividades;
- Atribuição dos custos das atividades aos produtos.

2.3.6. Redação do trabalho de projeto

Após realizados todos os passos atrás descritos, foi possível proceder com lógica, validade contextual e consistência, à redação do trabalho. Este trabalho de projeto foi escrito de forma mais clara possível, de modo, a permitir uma boa compreensão aos intervenientes no estudo e demais leitores interessados.

Capítulo 3. Estudo de Caso

3.1. Atividade empresarial em Cabo Verde

3.1.1. Enquadramento histórico e geográfico

O arquipélago de Cabo Verde situa-se no Oceano Atlântico (Figura 4), entre o Equador e o Trópico de Câncer, estando limitado pelos paralelos 17°12' e 14°28' de latitude Norte e 22°44' e 25°22' de longitude Oeste de Greenwich.

Figura 5: Mapa de Cabo Verde



Fonte: www.africa-turismo.com

Situado a 500 km da costa africana, a Oeste do Senegal, é composto por um grupo de 10 ilhas e vários ilhéus, que estão distribuídos em duas regiões, de acordo com as suas posições relativas em relação ao vento dominante Nordeste (ventos alísios). A região Barlavento, situada mais a Norte, é constituída pelas ilhas de Santo Antão, São Vicente, Santa Luzia (desabitada), São Nicolau, Sal, e Boa Vista, situada mais a Sul. A região Sotavento é constituída pelas ilhas do Maio, Santiago, Fogo e Brava (Albuquerque, 1991).

Cabo Verde apresenta uma área total de 4.033 km², com 1.053 km de linha de costa e uma ZEE (Zona Económica Exclusiva) estimada em 730.000 km². O arquipélago de Cabo Verde faz parte do grupo biogeográfico e ecológico denominado Macaronésia, constituído pelos arquipélagos dos Açores, da Madeira, das Canárias, da Selvagens e ainda a faixa costeira de África (limitada por Marrocos e pelo Senegal).

Cabo Verde foi descoberto em 1460 pelos portugueses e o povoamento das ilhas foi feito 2 anos depois por vagas de colonos oriundos de diversas regiões de Portugal continental e das ilhas da Madeira e dos Açores e por escravos trazidos da costa africana. Juntamente com o comércio de escravos desenvolveram-se outras atividades produtivas e comerciais, nomeadamente a produção de algodão, incluindo a tinturaria (urzela) e a extração de sal nas ilhas de Maio, Boavista e Sal. Em Abril 1879 deu-se o fim da escravatura e pôs-se fim à produção de algodão, urzela, sal e tecelagem.

Cabo Verde é hoje uma República soberana, unitária e democrática, regendo-se por leis internas que salvaguardam o respeito pelos direitos humanos, a paz e a justiça. Para além do seu ordenamento jurídico, o Estado de Cabo Verde vincula-se ainda às convenções e tratados internacionais sobre os direitos humanos e soberania dos povos. O poder político é exercido pelo povo através do sufrágio, do referendo e por outras formas constitucionalmente estabelecidas.

Em 1990, a população residente de Cabo Verde era de 341.491 habitantes, dos quais 52% eram mulheres e 48% homens, com uma taxa de urbanização de 44%. No último Recenseamento Geral da População, realizado em 2010, a população residente do país era de 491.875 habitantes, resultando assim num aumento total da população residente, no período de 20 anos, de 44%, tendo a população crescido na década de noventa numa média de 2,4% e na última década, numa média de 1,2%. De salientar o forte aumento da população vivendo em centros urbanos, que em 2010 era de cerca de 61,8%. De resto, o Quadro 2 apresenta a evolução da população de 1990 até 2010.

Quadro 2: Evolução da população em Cabo Verde (1990 - 2010)

Meio de Residência/Concelho	Ano		
	1990	2000	2010
Cabo Verde	341.491	434.625	491.875
Meio Urbano	150.599	234.368	303.979
Meio Rural	190.892	200.257	187.896

Fonte: INE

3.1.2. Caracterização do ambiente económico

Cabo Verde após a sua independência atravessou um período de forte centralização das atividades económicas.

De facto, de 1975 a 1991, competia ao Estado de cariz socialista, desenvolver quase toda a atividade comercial, industrial e serviços importantes, cabendo aos privados, o papel de agentes económicos de pequena e média dimensão.

Desde 1991, desejando contrariar a sua condição insular e a forte dependência das transmissões externas, públicas ou privadas, Cabo Verde encetou uma política de liberalização e abertura da economia ao exterior, já iniciado em 1989, deixando o Estado de ser o principal agente económico transferindo essa função para os investidores privados, nacionais e estrangeiros, relegando-se para um papel crescentemente promotor e regulador da atividade económica. Profundas transformações económicas ocorreram, com a opção por uma economia de mercado de base privada, as reformas do setor empresarial do estado, do sistema fiscal, do sistema financeiro e da administração financeira do estado, criando ambiente empresarial cada vez mais favorável, promovendo o investimento direto estrangeiro e, de uma maneira geral, conferindo novo papel ao setor privado.

Cabo Verde saiu da lista de países menos desenvolvidos em 2008, o segundo país a alcançar este resultado. No entanto, apesar das melhorias, Cabo Verde continua a enfrentar uma vulnerabilidade estrutural da economia: as diferenças regionais, mas também urbanas/rurais persistem para a maioria das metas dos Objetivos de Desenvolvimento do Milénio (ODM) e indicadores propostos, particularmente no domínio da pobreza e acesso à água e saneamento.

Nos últimos anos, os desempenhos económicos de Cabo Verde foram apoiados, com uma taxa de crescimento real estimada em 10,8% em 2006 e continuou além dos 5% desde então. O PIB real per capita aumentou de 902 USD em 1990 para 3.206 dólares em 2008, enquanto a taxa de pobreza diminuiu 49% em 1990 para 27% em 2007. A pobreza afeta especialmente as mulheres, chefes de família (33%), com uma maior incidência em áreas rurais (44%) em relação às áreas urbanas (13%).³

³ Quadro de Assistência das Nações Unidas para o desenvolvimento de Cabo Verde – 2012-2016.

3.1.3. Relação entre Empresas, números de Trabalhadores e o volume de Negócios.

Os dados do Inquérito Anual às Empresas 2011 produzidos pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) indicam que, o efetivo de empresas ativas cresceu 0,6 %, o número de pessoal ao serviço cresceu 2,5 %, resultando numa evolução positiva do volume de negócios, em termos nominais, de 12,1% face ao ano 2010.

Em termos absolutos o número de empresas ativas foi de 8.957 (58 a mais do que em 2010), empregando 53.394 pessoas na última semana do Dezembro de 2011 (1.315 pessoas a mais do que em igual período de 2010) e gerando um volume de negócios de 258.440.540 contos (27.888.290 contos a mais do que no ano anterior).

Conforme o Quadro 3, do total das empresas instaladas no país em 2011, a maior percentagem (45,3%) encontra-se sedeadada na Ilha de Santiago, 19,2%, representam a ilha de São Vicente e para a ilha mais pequena do arquipélago apenas 1,6%.

Em relação aos números de trabalhadores, verifica-se que 47,7% encontram-se na Ilha de Santiago que é a maior do País, São Vicente é a segunda Ilha com maior número de trabalhadores na Empresa que é equivalente a 23,1% e a Ilha da Brava é a com menor percentagem dos trabalhadores na empresa, correspondente a 0,5% do universo.

Santiago é a Ilha que apresenta o maior peso do Volume de Negócios (52,2%), a seguir São Vicente com 28% e por último aparece a Ilha da Brava que apresenta a menor porção, correspondente a 0,1%.

Quadro 3: Empresas Ativas, N° de Trabalhadores e Volume de Negócios nas ilhas de Cabo Verde em 2011.

Ilha	Empresas		Trabalhadores		Volume de Negócios	
	N°	%	N°	%	Contos	%
Santo Antão	608	6,8	1749	3,3	3.554.731	1,4
São Vicente	1.719	19,2	12334	23,1	72.299.088	28,0
São Nicolau	313	3,5	924	1,7	1.254.638	0,5
Sal	932	10,4	8100	15,2	36.055.677	14,0
Boavista	303	3,4	2376	4,4	6.849.095	2,7
Maio	215	2,4	627	1,2	946.027	0,4
Santiago	4.056	45,3	25474	47,7	135.017.860	52,2
Fogo	665	7,4	1518	2,8	2.111.431	0,8
Brava	146	1,6	292	0,5	351.993	0,1
Total...	8.957	100,0	53.394	100,0	258.440.540	100,0

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do INE - CV

O N° de empresas com contabilidade organizada em 2011 foi 3.197, representando 35,7% do total de empresas ativas em 2011 (25,1% em 2007). Quanto às empresas sem contabilidade organizada, essas, representam de 64,3%, ou seja, a maior parte das empresas em Cabo Verde é tributada pelo Método de Estimativa.

Quadro 4: Empresas Ativas segundo a organização contabilística

Tipo de Contabilidade	N° de empresas				
	2007	%	2011	%	Variação %
Com Contabilidade	1.888	25,1	3.197	35,7	69
Sem Contabilidade	5.624	74,9	5.760	64,3	2,4
Total	7.512	100	8.957	100	19,2

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do INE - CV

De acordo com o Quadro 5, constata-se que em relação aos setores de atividades, a maior percentagem das empresas encontra-se no setor do comércio, mais precisamente no ramo da restauração e estabelecimentos de bebidas, equivalente a 62,7% que, como se sabe, junto com o alojamento têm ligação à atividade turística. Em 2011, cerca de 229 empresas pertenciam ao ramo da construção civil, sendo esse setor, um dos maiores empregadores do país, registando nesse ano 4.920 trabalhadores, isto é, 30,4%.

Quadro 5: Empresas Ativas e N.º Trabalhadores por Atividade Económica em Cabo Verde em 2011.

Ramo de atividade	Empresas		Trabalhadores	
	Nº	%	Nº	%
Construção Civil	229	12,9	4920	30,4
Engenharia Civil	7	0,4	569	3,5
Atividades Especializadas de Construção	66	3,7	664	4,1
Transportes Aéreos	5	0,3	962	5,9
Alojamento	159	8,9	4527	27,9
Restaurantes e Estabelecimentos de Bebidas	1.116	62,7	3470	21,4
Atividades de Aluguer	105	5,9	496	3,1
Agências de Viagem, Op. Turist. e Out. Atividad.	92	5,2	595	3,7
Total...	1.779	100,0	16.203	100,0

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do INE - CV

No ano de 2011, num total de 8.957 empresas, a maior porção encontra-se enquadrada em empresas consideradas em Nome Individual que corresponde a 74,8%, com uma variação de 13%. De seguida aparecem empresas consideradas Por Quotas que representam 21,2% das empresas, com um acréscimo de 49,2%, e por último e em menor número regista-se as Sociedades Anónimas com apenas 4% das Empresas.

Quadro 6: Variação das Empresas em Cabo Verde segundo a Forma Jurídica de 2007 a 2011.

Forma Jurídica	Nº de empresas				
	2007	%	2011	%	Variação %
ENI/Soc. Unipessoais	5.926	78,9	6.699	74,8	13
SPQ	1.272	16,9	1.898	21,2	49,2
SARL e Outras	314	4,2	360	4,0	14,6
Total	7.512	100	8.957	100	19,2

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do INE – CV

3.2. Setor da construção civil em Cabo Verde

3.2.1. Introdução

Cabo Verde é um país com um desenvolvimento considerável a nível social, cultural e principalmente económico, fruto da abertura e do ambiente de paz e estabilidade. Com a adesão à *Organização Mundial do Comércio*, Cabo Verde conseguiu a elevação à categoria de *País de rendimento médio* e à parceria especial com a União Europeia.

O sector da construção civil é, atualmente, um dos maiores em Cabo Verde pela forte necessidade de infraestruturização do país - estradas, portos, aeroportos, escolas, hospitais, água e eletricidade, saneamento básico. Atualmente, existem numerosos investimentos a nível de infraestruturas e transportes - a modernização e expansão portuária em todas as ilhas, bem como a aposta na construção e/ou remodelação dos aeroportos é uma mais-valia para Cabo Verde tirar partido da sua excelente localização geográfica, podendo transformar-se num importante centro de transportes marítimos e aéreos no corredor Atlântico.

3.2.2 Enquadramento legal do setor

Em Cabo Verde, para se operar no setor das Obras Públicas e Particulares as empresas deverão requerer alvará adequado junto do Ministério das Infraestruturas, Transportes e Mar, obedecendo à legislação apropriada para o efeito que determina a emissão do mesmo pela Comissão de Alvarás de Obras Públicas e Particulares (CAEOPP). Este documento relaciona os tipos de trabalho (categorias e subcategorias) e os valores máximos das obras que a empresa está autorizada a executar. O custo dos alvarás está fixado pela Portaria nº 92/97 de 31 de Dezembro sendo os mesmos intransmissíveis.

Existem 2 tipos de alvarás: o de Empreiteiro de Obras Públicas e o de Empreiteiro de Obras Particulares que se elevam desde a:

- Classe 1 (obras até 20.000 contos cabo-verdianos; 181.381 euros)
- Classe 7 (obras superiores a 800.000 contos cabo-verdianos; 7,26 milhões de euros) classificando as empresas de acordo com a sua capacidade financeira e técnica (quadro de pessoal, equipamento e experiência).

Como requisitos para o licenciamento são exigidos os seguintes documentos: certidão de Matrícula definitiva no Registo Comercial; certificado do Registo Criminal dos responsáveis da empresa; documentos justificativos da capacidade técnica e financeira.

Os empresários tanto em nome individual como por sociedades comerciais podem requerer em qualquer altura ao pedido de licenciamento, desde que constituídas de acordo com a legislação cabo-verdiana e tenham sede no território. Entretanto, a lei cabo-verdiana prevê exceções às regras atrás definidas dispensando a existência de alvarás nas seguintes situações:

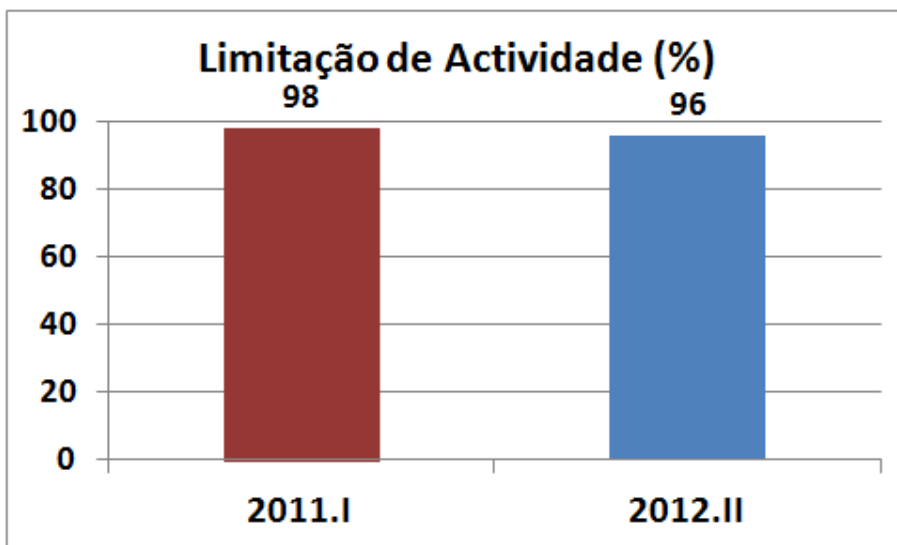
- Construção de moradias unifamiliares, se dirigidas pelos proprietários, embora com o acompanhamento técnico competente;
- Construção de blocos de moradias não superior a 3 pisos, se executadas por cooperação entre proprietários, embora com o acompanhamento técnico competente;
- Construção de edifícios não urbanos (agrícolas, pecuários e mineiros) de um só piso;
- Outras construções cujo valor não ultrapasse o limite estipulado por lei.

3.2.3 Indicador de confiança no setor da construção

De acordo com os dados do INE relativamente ao indicador de confiança no setor da construção, constata-se que no 1º trimestre de 2012, houve uma melhoria de confiança comparativamente aos últimos trimestres de 2011, no entanto, a conjuntura no setor continua a ser desfavorável e o indicador situa abaixo da média da série. Por conseguinte, o indicador de confiança evoluiu negativamente face ao trimestre homólogo. Segundo a Instituição, esta evolução negativa deveu-se ao comportamento desfavorável da variável perspectiva atividade face ao mesmo período do ano 2011.

do ano 2011. Para os empresários do setor da construção, a tendência para o 2º trimestre de 2012 aponta para diminuição da atividade da empresa, do volume de negócios e dos preços relativamente ao trimestre homólogo.

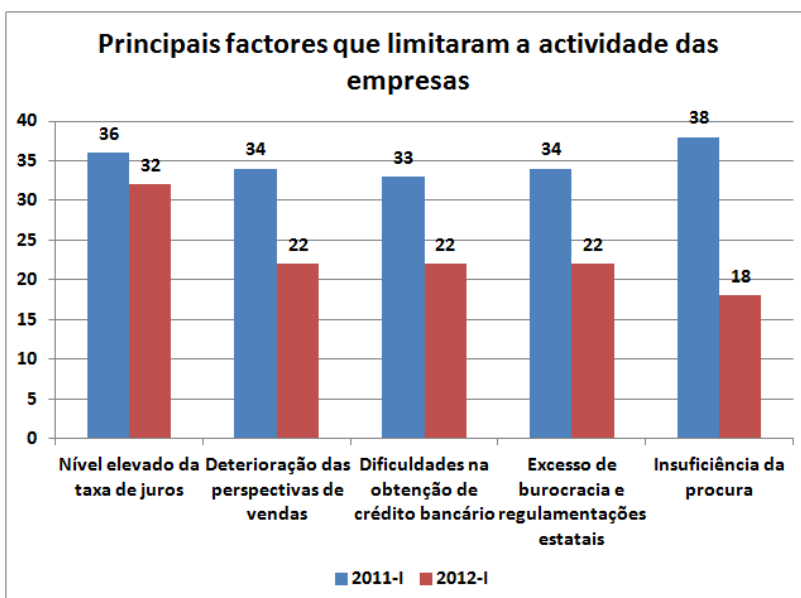
Gráfico 2: Limitação de Atividade



Fonte: INE – Abril 2012

No que concerne à limitação da atividade, constata-se que, as empresas do setor da construção sentiram menos limitações ao desenvolvimento normal das suas atividades no 1º trimestre de 2012 face ao mesmo período do ano 2011.

Gráfico 3: Fatores que limitaram a atividade das empresas



Fonte: INE – Abril 2012

Conforme o INE, na opinião dos empresários do setor da construção, o nível elevado da taxa de juros e a deterioração das perspectivas de vendas foram os principais constrangimentos do setor no decorrer do primeiro trimestre 2012. Também, a insuficiência da procura, dificuldades na obtenção de crédito bancário e o excesso de burocracia e regulamentações estatais são fatores que limitaram de forma sensível a atividade das empresas no trimestre em análise.

3.2.4. Descrição breve da empresa

A Technor, Sociedade Unipessoal Lda., é uma empresa cabo-verdiana, com sede em Achada Riba, Assomada – Santa Catarina, e uma sucursal no Plateau, cidade da Praia. A empresa foi criada em 2007, com capital social de 37.000.000\$00 e, é detentor do alvará da classe IV para Obras Públicas e Particulares.

A empresa tem como lema: “Caminhar com segurança na edificação de uma construção civil sustentável e útil para todos”. Tem como missão elevar o mercado imobiliário e da construção civil de Cabo Verde e da região oeste africana aos parâmetros de qualidade do mundo desenvolvido, promovendo a inovação, a dinâmica, a competitividade, a qualidade e a sustentabilidade económica, ambiental e social dos países.

A Empresa TECHNOR, Lda, conjuntamente com parceiros internacionais, pretende a curto prazo a execução de obras para imobiliária turística residencial.

3.2.5. Atividade comercial

A Technor é uma empresa cuja atividade principal consiste na Fiscalização e Construção Civil. Contudo, paralelamente a estas atividades, tem atuado nos seguintes ramos: consultoria; elaboração de projetos; prestação de serviços; promoção e construções de obras civis e hidráulicas; produção de materiais de construção; imobiliária.

A empresa tem já a sua marca um pouco por todo o território nacional, destacando-se, obviamente, a ilha de Santiago, onde se encontra inserida. Conta, no entanto, com uma presença cada vez mais crescente nas outras ilhas do arquipélago, estando, em simultâneo, a desenvolver parcerias do tipo Joint-Ventures com empresas portuguesas e

espanholas. Entretanto, o seu sonho maior é internacionalizar-se, tendo já em mira os países da costa ocidental africana.

A nível da Consultoria a empresa tem desenvolvido diversos trabalhos relacionados com o seguinte:

- elaboração de projetos, nomeadamente: projeto de estabilidade e betão armado; coberturas metálicas; projeto de abastecimento de água; projetos de rede de esgotos; projetos de eletrificação;
- elaboração de orçamentos;
- simulações de créditos;
- programações cronológicas;
- pareceres técnicos e financeiros.

De entre as obras realizadas pela empresa Technor destacam-se:

- Construção do parque de campismo da Serra Malagueta;
- Construção da sede da direção geral da juventude;
- Construção da praça da ribeira - cidade da Praia;
- Construção da base dessalinizadora de Achada Ponta – Santa Cruz;
- Eletrificação rural;
- Reabilitação da rede de distribuição urbana;
- Obras de requalificação do antigo mercado municipal de Santa Catarina;
- Construção de paços do concelho de São Salvador do Mundo.

Figura 6: Mercado Municipal de Santa Catarina



In www.technor.cv

Figura 7: Paços do Concelho de São Salvador do Mundo



In www.technor.cv

Figura 8: Praça da Ribeira – Cidade da Praia



In www.technor.cv

3.2.6. Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional da Technor é constituída por diferentes órgãos funcionais, estruturados de modo a dar satisfação aos clientes e fornecedores bem como cumprimento das suas necessidades. A coordenação e a supervisão de cada órgão funcional estão atribuídas ao seu responsável máximo, isto é, sócio gerente.

Na empresa em estudo, até este momento, tem sido o departamento administrativo mais o gerente, a ocuparem-se de assuntos como: controlo da tesouraria, recrutamento e pagamento do pessoal, dossier de concursos, entre outros. Os trabalhos da contabilidade e da assessoria jurídica são assegurados por empresas externas.

3.2.7. Recursos Humanos

A Technor integra uma média anual de cerca de 23 trabalhadores, sendo 20 homens e 3 mulheres, contudo, apenas 12 fazem parte do quadro efetivo da empresa, distribuídos pelas várias áreas funcionais, conforme mostra o quadro 7.

Quadro 7. Pessoal de quadro efetivo da empresa

Discriminação	Quantidade
Gerente	1
Engenheiros	3
Desenhador	1
Arquiteto	1
Encarregado Geral	1
Encarregado de serviço	2
Administrativo	1
Condutores	2

Fonte: Elaboração própria

A empresa tem optado por manter uma estrutura de pequena dimensão, no que diz respeito a trabalhadores com contrato a termo, para garantir um maior nível de flexibilidade. Esta opção tem permitido ainda, enfrentar a quebra no setor da construção civil, para além de assegurar o posto de trabalho dos trabalhadores. Entretanto, a empresa tem recorrido sempre que necessário ao recrutamento da mão-de-obra externa, em regime de prestação de serviços e da subempreitada, sendo que, a maioria dos trabalhadores da empresa exerce as suas funções no setor da produção, ou seja, nas atividades ligadas ao Estaleiro.

3.2.8. Situação Financeira

Apesar da conjuntura económica desfavorável no setor da construção civil, a Technor tem conhecido de 2009 a 2012 resultados líquidos sempre positivos. Por conseguinte, ela tem sabido aproveitar ao seu favor as oportunidades do mercado, principalmente, junto das câmaras municipais.

Quadro 8. Comparação de Resultados Líquidos – últimos 4 anos (ECV)

Designação	Ano			
	2009	2010	2011	2012
Resultados Líquidos	148.973,0	1.022.412,0	1.020.679,0	577.094,0

Fonte: Elaboração própria com base nos Relatórios de contas da empresa

Como se pode verificar no quadro 9, a empresa tem registado ao longo dos últimos anos um crescente aumento das suas receitas operacionais. A receita bruta de 2012 foi de 17.203.982,0. Comparativamente ao ano de 2011, registou-se uma variação positiva na ordem de 22%.

Quadro 9: Evolução de Receitas nos últimos 4 anos (ECV)

Designação	Ano			
	2009	2010	2011	2012
Receitas	4.568.101,0	13.057.983,0	14.108.695,0	17.203.982,0

Fonte: Elaboração própria com base nos Relatórios de contas da empresa

Capítulo 4. Desenvolvimento da proposta de implementação do Sistema ABC

4.1. Introdução

A implementação de um sistema ABC depende da dimensão da empresa e dos recursos que esta dispõe, podendo por isso mesmo ser mais ou menos demorada. Como é óbvio, essa implementação deve ser conduzida por quem estruturou o modelo e estabeleceu os mecanismos de obtenção da informação. Haverá ainda que assegurar a responsabilidade pela recolha sistemática da informação necessária e pelo tratamento dessa mesma informação, definindo também a periodicidade com que a informação é tratada e quem tem acesso a ela.

A aplicação do custeio ABC é complexa e de difícil aceitação pelas empresas, que muitas vezes não se interessam em desenvolver o sistema por afirmarem que os custos de aplicação superam os benefícios gerados. O sistema ABC visa retorno a longo prazo e desta forma os custos de aplicação superam os benefícios iniciais como qualquer investimento a longo prazo.

A contabilidade analítica não é obrigatória pelo regime fiscal, tanto é, que ela tem sido apenas para uso interno de, apenas, algumas empresas. Entretanto, é considerado um importante instrumento de gestão, na medida em que permite um controlo não apenas dos custos mas também dos proveitos das empresas.

A contabilidade financeira é a única contabilidade em funcionamento na empresa Technor, ou seja, não existe a contabilidade analítica, nem qualquer outra forma de controlo de custos. E, tratando-se de uma empresa de construção, a sua implementação permitiria a determinação correta dos custos, bem como o conhecimento dos resultados de cada obra.

4.2. Setor da Construção Civil

4.2.1. Caracterização da empresa de construção civil

Para este trabalho, a definição de “empresa de construção civil” restringe-se àquelas que realizam obras para terceiros, sejam clientes públicos ou particulares. Deste modo, não constitui objeto de análise, as empresas de comércio de materiais de construção, empresas de projetos, incorporações imobiliárias, entre outras do setor da construção civil.

Segundo Fernandez M. (2003), a construção civil é um segmento industrial que agrega uma extensa variedade de atividades que se inter-relacionam e definem uma complexidade própria e uma originalidade dos seus produtos em função das suas características e da sua demanda.

Segundo Matteson (1994), o que a distingue das empresas de outros segmentos, são fundamentalmente:

- Produção essencialmente por encomenda;
- Comum ocorrência de ociosidade de equipamentos e de pessoal, por um período de tempo muitas vezes indefinido, aguardando pelo início de (novas) obras;
- As obras são, ao mesmo tempo, o produto da empresa (fonte de receita) e uma estrutura funcional independente dentro dela, como se fosse uma empresa sobreposta à outra (s) e;
- Área comercial da empresa sujeita a insucessos em suas propostas, característica comum às empresas de construção civil que participam de licitações públicas e privadas, nas quais, em ambos os casos, os índices de sucesso de propostas são baixos.

4.3. Estrutura de custos nas empresas de construção

4.3.1. Orçamento

Uma estrutura de custos é o processo de repartição dos diversos gastos que a empresa suporta, neste caso do setor de construção civil, de modo a facilitar a elaboração do respetivo orçamento. Normalmente, nas empresas do setor da construção civil a estrutura de custos, compreende: custos diretos, custos indiretos e custos de estaleiro.

No setor da construção civil, pode-se dizer que um orçamento consiste no cálculo dos custos para executar uma obra ou um empreendimento. E, quanto mais detalhado for o orçamento, mais ele se aproximará do custo real.

Na atividade de construção civil o orçamento tem as seguintes funções⁴:

- Serve de documento contratual, juntamente com o projeto de execução e outros documentos acordados entre o empreiteiro e o dono de obra;
- Serve de documento base para a previsão e controlo, por parte do empreiteiro, dos meios de produção e produtividade;
- Serve de base à faturação a emitir para a obra a que respeita;

O orçamento é um instrumento fundamental no planeamento e programação de uma obra. A partir dele é possível efetuar-se:

- A análise da viabilidade económico-financeira da obra;
- O levantamento dos materiais e dos serviços;
- O levantamento do número de operários para cada etapa de serviços;
- O cronograma físico ou de execução da obra;
- O acompanhamento sistemático da aplicação de mão-de-obra e materiais em cada obra.

4.3.2. Custos Diretos

São considerados custos diretos: a mão-de-obra, as matérias-primas, as matérias-primas subsidiárias, o número de horas máquina e o serviço de terceiros (subempreitadas).

A mão-de-obra corresponde ao salário do pessoal envolvido diretamente na produção, incluindo os respetivos encargos sociais legais, o seguro de acidentes de trabalho e outros encargos incorridos com o pessoal diretamente envolvido nas obras. As matérias-primas e subsidiárias são constituídas pelo custo dos materiais afetos às obras, incluindo o transporte ao local da obra. O equipamento é considerado como custo direto, naquelas situações em que é possível determinar com alguma exatidão o número de horas trabalhadas pelas máquinas, sendo imputados diretamente às obras. Os serviços de terceiros correspondem às subempreitadas e são também considerados custos diretos.

⁴ Rebelo, José (2010) - Conceção e Implementação do CBA numa Empresa de Construção

4.3.3. Custos Indiretos

São considerados custos indiretos, as despesas que não podem ser imputadas diretamente às obras. Os gastos indiretos incluem: o salário e outros encargos do pessoal dirigente e administrativo; os honorários com prestação de serviços especializados; as reparações e conservação de equipamento e mobiliário; os gastos de natureza administrativa; as depreciações dos bens do ativo fixo tangível; as despesas de natureza comercial; os gastos financeiros; os impostos e taxas; etc.

4.3.4. Custos de Estaleiro

Os custos de estaleiro são os custos com instalações fixas, ou seja, os gastos com a mão-de-obra e equipamentos necessários à realização da obra, mas que não são facilmente imputáveis a uma ou a várias tarefas específicas e que, por esse motivo, dificilmente podem ser incluídos nos custos diretos. Essas despesas incluem: os gastos com equipamentos não englobados nos custos diretos (como guias, vedações, placas informativas, etc.); os gastos com viaturas (carga e pessoal), seus consumos e despesas de manutenção e reparação; as despesas de montagem e desmontagem do estaleiro; as despesas ligadas à exploração do estaleiro (segurança, aluguer de instalações, água, luz, telefone, etc.).

4.4. Estrutura orgânica das empresas de construção civil

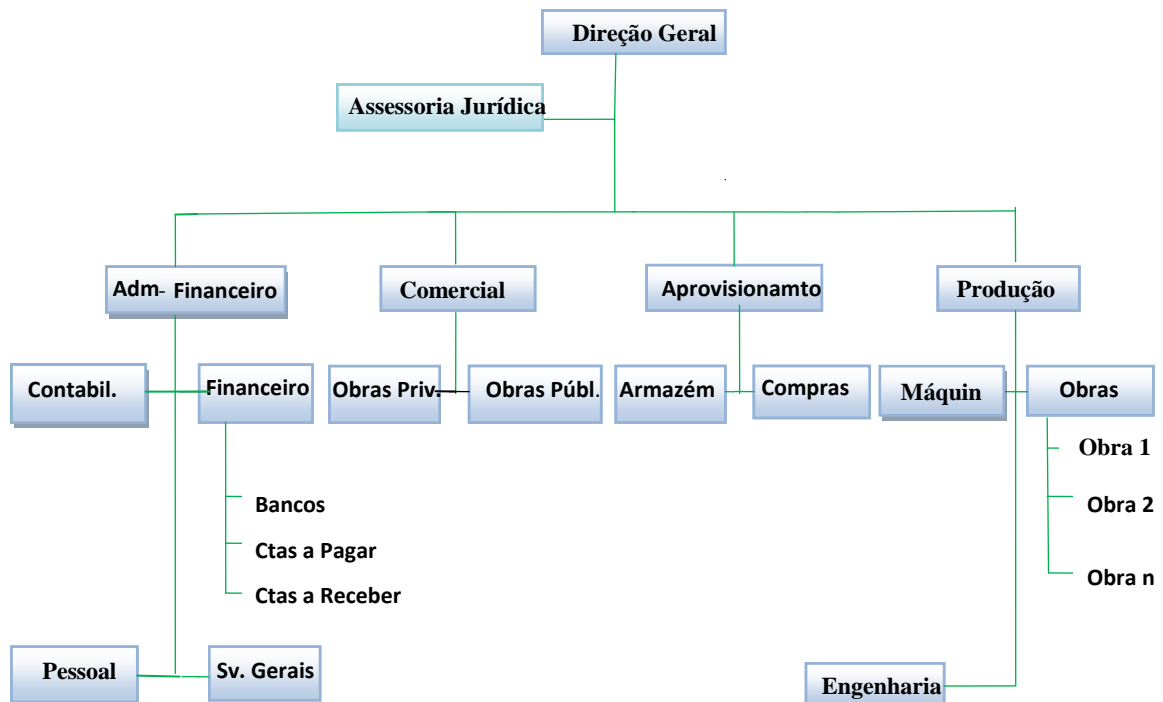
A operacionalidade dos departamentos nas empresas de construção civil não acompanha sua estrutura hierárquica, sendo melhor interpretada quando analisada por suas características funcionais, de acordo com, por exemplo, o disposto no Plano de Ação Empresarial da Concic⁵ (1995), no qual as atividades estão estruturadas em quatro níveis funcionais:

- a estrutura diretiva (direção geral e os diretores de áreas);
- os órgãos administrativos centrais (normalmente localizados na matriz da empresa: área jurídica, pessoal, contabilidade, serviços gerais e departamento financeiro);
- os departamentos de suporte à produção (máquinas, engenharia, área comercial e aprovisionamento – também tendo como base a matriz ou uma unidade central independente das obras) e
- as unidades de produção: as obras.

⁵CONCIC Engenharia S.A. – empresa de engenharia e construções do Brasil.

Na empresa em estudo, ainda não existe um organograma capaz de retratar a realidade do funcionamento das atividades da firma. Por essa razão, torna-se necessário adotar a mesma de um organograma de uma estrutura funcional típica para as empresas do ramo da construção civil.

Figura 9: Estrutura Funcional genérica de uma empresa de construção civil



Fonte: Adaptado da Revista de Ciência & Tecnologia. 14

4.5. Planeamento

O planeamento do processo de conceção e implementação de um sistema ABC varia de caso para caso mas, segundo Turney (1996), deve basear-se em duas grandes etapas. Em primeiro lugar, deve-se formular convenientemente os objetivos que o sistema pretende cumprir, definindo-se a extensão e a profundidade do modelo a implementar. Quais os objetos de custo e quais as atividades são questões essenciais. Numa segunda etapa, identifica-se e descreve-se a informação necessária para a satisfação dos objetivos definidos à partida.

Para Turney (1996), o principal objetivo de um sistema ABC é o de gerar informação sobre as atividades. Essa informação, por sua vez, pode ser utilizada para analisar a cadeia de valor, para diminuir custos, para servir de suporte às estratégias de preços e para permitir análises de rentabilidade.

A fase do planeamento serve também para identificar as diversas fontes de informação que abastecerão o modelo de custos ABC. Ultrapassadas as primeiras etapas que permitem o enquadramento do modelo de custos no contexto da empresa, há que estruturar o programa de trabalho. Nesse sentido, será necessário criar uma equipa de trabalho que reúna os conhecimentos e formação exigidos para um projeto desta natureza. Nessa altura identificam-se as tarefas a desenvolver e o tempo que estas irão durar, estimando os custos inerentes ao projeto. A equipa que desenvolver o ABC deve ser multidisciplinar e segundo Cooper (1991) deveria ter um mínimo de quatro elementos: o líder do grupo deveria ser um engenheiro conhecedor do planeamento estratégico, auxiliado por um responsável da contabilidade, por um responsável ao nível da produção e por um engenheiro de produção com conhecimentos sobre o processo produtivo em causa.

4.6. Identificação das áreas passíveis da aplicação do ABC

A vontade de querer implementar o Custeio ABC numa empresa que não conhece qualquer outra forma de controlo de custos, pode até ser vista como excesso de ousadia, no entanto, é preferível seguir o raciocínio de Brimson (1996) que diz o seguinte: “o objeto e a resultante da adoção da metodologia ABC é a excelência empresarial, que visa a integração eficaz dos diferentes custos das atividades para a melhoria contínua da qualidade dos serviços, o que no ambiente concorrencial das empresas de construção civil é uma imposição de competitividade”.

Segundo Dibble (1994), as áreas passíveis da aplicação do ABC, de modo geral, são aquelas cujo desenvolvimento de determinadas atividades podem, em última instância, ser atribuídas a um produto específico (no caso em análise, a uma determinada obra).

De acordo com o que recomenda Martins (2001) toda central de *Aprovisionamento* pode ter seus custos apropriados, a cada obra, em proporção direta à demanda de cada uma

delas, devendo-se estudar para isso as atividades da área, seus custos e a forma como estes podem ser vinculados às obras através de cost drivers.

O *departamento de pessoal* pode ter parte de seus custos vinculados às obras (aqueles referentes a contratação, registo, controlo e demissão de operários contratados especificamente para a obra); o mesmo quanto ao *departamento de engenharia* (no tocante às atividades de planeamento, elaboração de projetos ou soluções de problemas específicos das obras); à *área de contabilidade* (que tem a atribuição de preparar balancetes mensais) e à *área financeira* (no que tange a contas a pagar e contas a receber – sempre passíveis de vínculo por obra).

Da mesma forma, áreas como serviços gerais, assessoria jurídica e os custos de gestão, supervisão e controle do parque de máquinas têm carácter não associável diretamente às obras, devendo sobre tais parcelas de custo indireto utilizar-se um critério de imputação. COGAN (1994:93)

Outras áreas ou departamentos, de maneira distinta, não se prestam ao tratamento ABC, como por exemplo, a estrutura diretiva da empresa.

Para a aplicação do sistema de custeio ABC na empresa, é necessário que se definam alguns elementos chaves deste processo, como são os casos dos centros de custos apropriados, as atividades desenvolvidas nos respetivos centros, bem como os *cost drivers*, de modo a ser possível implementação do modelo na empresa. Convém realçar que, tendo em conta o setor de atividade, o principal problema reside na imputação dos custos indiretos às diversas obras.

4.7. Simulação do Modelo de Custeio ABC

Por se tratar de uma proposta de implementação do sistema de Custeio ABC, mas também, devido à inexistência de dados numéricos produzidos na empresa, serão utilizados valores fictícios, pois, entende-se que, para o caso em presença o mais importante será a introdução ou, porque não, a clarificação do formato que poderá ser implementado na empresa Technor.

O critério a adotar para apropriação por obra dos custos indiretos será implementado a partir de uma proporção entre uma grandeza específica da obra (sua faturação ou sua quantidade de homens/hora) e o total desta mesma grandeza em toda a empresa. Essa proporção é traduzida, como um valor percentual que passa a ser aplicado como custo indireto, na forma de rateio, pelas obras, tomando como referência algumas empresas, que operam no setor da construção e, que também, adotaram esse critério, designadamente: Concic Engenharia S.A., Construtora Akyo Ltda., Construtora Garantia Ltda., Encav Engenharia e Construtora Ltda.

Para o melhor desenvolvimento deste trabalho de projeto, serão apresentadas algumas tabelas exemplificativas daquilo que poderá vir a ser a contabilidade de gestão, mais precisamente o Sistema de Custeio ABC na referida empresa.

O quadro 10 identifica as atividades e os cost drivers adequados ao segmento do ABC para aquelas áreas/departamentos passíveis de implementação desse Sistema de Custeio. E, para efeito de simulação, projetou-se uma empresa de construção civil com uma carteira de 3 obras para serem executadas no prazo de 1 ano.

Quadro 10: Atividades e Geradores de Custos

DEPARTAMENTOS/SETORES	ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Adiminist. Financ. Contabilidade	Fazer lançamentos	Nº Lançamentos
	Emitir balancetes	Nº de Balancetes
	Consolidar balanço	Nº de Balanços
Contas a pagar	Lançar duplicados (2ª via)	Qtde Duplicados
	Efetuar pagamentos	Qtde Duplicados
	Baixar duplicados	Qtde Duplicados
Contas a receber	Emitir faturas/NFs	Qtde. NFs
	Efetuar cobranças	Qtde. Ligações
Pessoal	Efetuar registos	Nº de Registos
	Entrevistar candidatos	Nº Entrevistas
	Emitir folha	Nº Empregados
	Demitir pessoal	Nº Demissões
Aprovisionamento		
Armazém	Armazenar os produtos	Nº Volumes
	Distribuir os produtos	Qtde. Requisições
	Receber os materiais	Qtde. RRM's
Compras	Efetuar cotações	Qtde Cotações
	Emitir pedidos	Qtde. Pedidos
Produção		
Engenharia	Efetuar levantamentos	Nº Levantamentos
	Elaborar projetos	Nº de Projetos
	Planear obras	Qtde. Homens/hora

Fonte: Elaboração própria

O quadro 11 apresenta a situação da empresa, relativamente à faturação de 3 obras, executadas num período de 1 ano.

Quadro 11: Faturação anual

OBRAS	FATURAÇÃO ANUAL (ECV)
Obra 1	12.000.000,00
Obra 2	8.000.000,00
Obra 3	5.000.000,00
Total	25.000.000,00

Fonte: Elaboração própria

O quadro 12 relaciona o tempo despendido para a execução das tarefas necessárias à realização das obras.

Quadro 12: Tempo despendido durante as obras

OBRAS	PESSOAL (QTDE)	HORAS / ANO	TOTAL HOMENS.HRS/ANO
Obra 1	30	2.400	72.000
Obra 2	25	2.400	60.000
Obra 3	20	2.400	48.000
Total	75	7.200	180.000

Fonte: Elaboração própria

O quadro 13 mostra o levantamento e organização dos custos incorridos e/ou apropriados diretamente às obras (custos diretos).

Quadro 13: Custos Diretos (ECV)

Descrição	Obra 1	Obra 2	Obra 3	Total
Mão de Obra direta	1.800.000,0	1.700.000,0	1.600.000,0	5.100.000,0
Materiais	2.200.000,0	1.100.000,0	950.000,0	4.250.000,0
Equipamentos	1.200.000,0	1.300.000,0	1.100.000,0	3.600.000,0
Comerciais	400.000,0	200.000,0	150.000,0	750.000,0
Total	5.600.000,0	4.300.000,0	3.800.000,0	13.700.000,0

Fonte: Elaboração própria

O quadro 14 retrata a apropriação dos custos indiretos, objeto principal deste trabalho de projeto. De modo a classificar os custos indiretos por departamento, estão apresentados na referida tabela os departamentos da empresa promotores de custos indiretos, divididos em dois blocos: “**de Apoio**” e “**Administrativos**”.

Os tratados como *de apoio* são aqueles classificados como passíveis de submissão ao ABC e os nomeados como *administrativos*, os que manterão a apropriação de suas despesas por critério de rateio.

As despesas listadas no quadro 14 (aluguer, energia etc.) são divididas pelos diferentes departamentos, sendo o aluguer rateado em proporção da área ocupada, a energia dividida na proporção da potência das máquinas instaladas, os salários em relação direta ao pessoal de cada unidade, e assim por diante. Com isso, constrói-se o quadro 14, permitindo a identificação dos custos de cada departamento.

Os custos gerais e administrativos como energia, salário dos técnicos, amortização dos equipamentos entre outros, são afetados às obras com base na fase de acabamento das mesmas, escolhendo-se para o efeito a base que melhor reparte tais custos entre as obras.

Quadro 14: Custos Indiretos por Departamentos (ECV)

Despesas	Salário e Enc.	Aluguer	Energia	Deprec.	Mat. const.	Outros	Total
Eng.	280.000,0	10.000,0	12.000,0	60.000,0	55.000,0	18.000,0	435.000,0
Aprov.	250.000,0	13.000,0	8.000,0	40.000,0	26.000,0	42.300,0	379.300,0
Pessoal	890.000,0	250.000,0	22.000,0	110.000,0	22.000,0	308.000,0	1.602.000,0
Contab.	275.000,0	35.000,0	30.000,0	37.000,0	34.000,0	120.000,0	531.000,0
Fin.	75.000,0	330.000,0	33.000,0	55.000,0	18.000,0	24.100,0	535.100,0
Total Apoio	1.770.000,0	638.000,0	105.000,0	302.000,0	155.000,0	512.400,0	3.482.400,0
Direcção	220.000,0	30.000,0	6.000,0	25.000,0	11.000,0	5.500,0	297.500,0
juridico	275.000,0	35.000,0	6.000,0	37.000,0	34.000,0	118.800,0	505.800,0
S. Gerais	360.000,0	15.000,0	6.000,0	17.000,0	14.000,0	33.000,0	445.000,0
Contab.	120.000,0	27.500,0	5.500,0	22.000,0	12.000,0	8.800,0	195.800,0
Comercial	85.000,0	16.000,0	6.000,0	80.000,0	250.000,0	8.250,0	445.250,0
Adm. Maq.	120.000,0	18.000,0	12.000,0	110.000,0	120.000,0	8.250,0	388.250,0
Total Adm.	1.180.000,0	141.500,0	41.500,0	291.000,0	441.000,0	182.600,0	2.277.600,0
Total Geral	2.950.000,0	779.500,0	146.500,0	593.000,0	596.000,0	695.000,0	5.760.000,0

Fonte: Elaboração própria

O levantamento dos custos das atividades predefinidas como relevantes será realizado em cada departamento de apoio. O custo total de cada conjunto de atividades será dimensionado a partir de dados a serem levantados em cada unidade de empresa, para o período em análise, procurando-se definir seu montante pelos custos totais incorridos do departamento e o peso daquela atividade no escopo de atividades desenvolvidas no departamento (por exemplo, em proporção direta aos homens/hora despendidos no total do departamento e naquela atividade específica).

De igual modo será procedido o levantamento quantitativo de ocorrências medidas pelos cost drivers de cada atividade, as quais, indistintamente das obras que as demandam, serão totalizadas para efeito de cálculo unitário de cada atividade.

Quadro 15: Levantamento de custos por atividades

Departamento	Atividade	Custos	Driver	Quant.	Custo Unitário
Eng.	Efetuar levantamentos	165.000,0	Nº levantamentos	20	8.250,0
Eng.	Elaborar projetos	198.000,0	Nº projetos	42	4.714,3
Eng.	Planeamento obras	525.000,0	H/h	125000	4,2
Total		888.000,0			
Armazém	Receber materiais	44.000,0	Nº remessa	15	2.933,3
Armazém	Armazenar materiais	22.000,0	Nº volumes	10	2.200,0
Armazém	Distribuir materiais	55.000,0	Nº requisições	15	3.666,7
Compras	Efetuar cotações	26.400,0	Nº cotações	40	660,0
Compras	Emitir pedidos	13.200,0	Nº pedidos	20	660,0
Total		160.600,0			
Pessoal	Entrevistar candidatos	11.000,0	Nº entrevistas	12	916,7
Pessoal	Efetuar registos	11.000,0	Nº registos	12	916,7
Pessoal	Emitir folhas	29.700,0	Nº empregados	23	1.291,3
Pessoal	Demitir pessoal	45.000,0	Nº demissões	3	15.000,0
Total		96.700,0			
Contabilidade	Fazer lançamentos	17.600,0	Nº lançamentos	130	135,4
Contabilidade	Emitir balancetes	2.200,0	Nº balancetes	3	733,3
Contabilidade	Consolidar balanço	8.500,0	Nº balanços	6	1.416,7
Total		28.300,0			
Créditos	Emitir faturas	4.400,0	Nº faturas	25	176,0
Créditos	Emitir cobranças	18.700,0	Nº ligações	12	1.558,3
Pagamentos	Lançar duplicados	13.200,0	Nº duplicados	32	412,5
Pagamentos	Efetuar pagamentos	13.200,0	Nº duplicados	32	412,5
Pagamentos	Baixar duplicados	7.500,0	Nº duplicados	32	234,4
Total		57.000,0			

Fonte: Elaboração própria

A seguir, a ocorrência de demanda por atividades, medida pelos cost drivers, deve ser desdobrada por obra, conforme apresenta o quadro 16, e utilizando para o efeito a base de imputação demonstrada no quadro 17.

Quadro 16: Cost Drivers das Atividades (ECV)

DIRECIONADORES	OBRA 1	OBRA 2	OBRA 3	TOTAL
Nº levantamentos	10	6	4	20
Nº projetos	16	14	12	42
H/h	57000	45000	23000	125000
Nº remessa	6	5	4	15
Nº volumes	4	2	4	10
Nº requisições	5	5	5	15
Nº cotações	15	10	15	40
Nº pedidos	7	6	7	20
Nº entrevistas	4	3	5	12
Nº registos	4	3	5	12
Nº empregados	9	8	6	23
Nº demissões	1	1	1	3
Nº lançamentos	56	36	38	130
Nº balancetes	1	1	1	3
Nº balanços	2	2	2	6
Nº faturas	8	7	10	25
Nº ligações	4	4	4	12
Nº duplicados	11	11	10	32
Nº duplicados	12	9	11	32
Nº duplicados	11	10	11	32

Fonte: Elaboração própria

Quadro 17: Base de imputação

DIRECIONADORES	OBRA 1	OBRA 2	OBRA 3	TOTAL
Nº levantamentos	0,50	0,30	0,20	1,00
Nº projetos	0,38	0,33	0,29	1,00
H/h	0,46	0,36	0,18	1,00
Nº remessa	0,40	0,33	0,27	1,00
Nº volumes	0,40	0,20	0,40	1,00
Nº requisições	0,33	0,33	0,34	1,00
Nº cotações	0,37	0,25	0,38	1,00
Nº pedidos	0,35	0,30	0,35	1,00
Nº entrevistas	0,33	0,25	0,42	1,00
Nº registos	0,33	0,25	0,42	1,00
Nº empregados	0,39	0,34	0,27	1,00
Nº demissões	0,33	0,33	0,34	1,00
Nº lançamentos	0,43	0,28	0,29	1,00
Nº balancetes	0,33	0,33	0,34	1,00
Nº balanços	0,33	0,33	0,34	1,00
Nº faturas	0,32	0,28	0,40	1,00
Nº ligações	0,33	0,33	0,34	1,00
Nº duplicados	0,34	0,34	0,32	1,00
Nº duplicados	0,38	0,28	0,34	1,00
Nº duplicados	0,34	0,31	0,35	1,00

Fonte: Elaboração própria

Prosseguindo com o quadro 18, depois de determinados os custos, e os respetivos drivers, serão apropriados às obras pelo modelo ABC, os custos das atividades de apoio, usando a seguinte fórmula:

$$base = \frac{(driver\ de\ cada\ obra)}{(total\ do\ driver\ da\ atividade)} * total\ incorrido\ na\ atividade$$

Em relação aos custos da área administrativa, esses, podem ser apropriados por rateio, segundo modelo de absorção:

$$base = \frac{(faturação\ de\ cada\ obra)}{(total\ da\ faturação)} * total\ dos\ custos\ indiretos$$

$$base = \frac{(horas\ gastas)}{(total\ das\ horas\ gastas)} * total\ dos\ custos\ indiretos$$

Quadro 18: Afetação de Custos Indiretos apropriados por ABC

ATIVIDADE	OBRA 1	OBRA 2	OBRA 3	TOTAL
Efetuar levantamentos	82.500,0	49.500,0	33.000,0	165.000,0
Elaborar projetos	75.240,0	65.340,0	57.420,0	198.000,0
Planeamento Obras	241.500,0	189.000,0	94.500,0	525.000,0
Receber materiais	17.600,0	14.520,0	11.880,0	44.000,0
Armazenar materiais	8.800,0	4.400,0	8.800,0	22.000,0
Distribuir materiais	18.150,0	18.150,0	18.700,0	55.000,0
Efetuar cotações	9.768,0	6.600,0	10.032,0	26.400,0
Emitir pedidos	4.620,0	3.960,0	4.620,0	13.200,0
Entrevistar candidatos	3.630,0	2.750,0	4.620,0	11.000,0
Efetuar registos	3.630,0	2.750,0	4.620,0	11.000,0
Emitir folhas	11.583,0	10.098,0	8.019,0	29.700,0
Demitir pessoal	14.850,0	14.850,0	15.300,0	45.000,0
Fazer lançamentos	7.568,0	4.928,0	5.104,0	17.600,0
Emitir balancetes	726,0	726,0	748,0	2.200,0
Consolidar balanço	2.805,0	2.805,0	2.890,0	8.500,0
Emitir faturas	1.408,0	1.232,0	1.760,0	4.400,0
Emitir cobranças	6.171,0	6.171,0	6.358,0	18.700,0
Lançar duplicados	4.488,0	4.488,0	4.224,0	13.200,0
Efetuar pagamentos	5.016,0	3.696,0	4.488,0	13.200,0
Baixar duplicados	2.550,0	2.325,0	2.625,0	7.500,0
Imput. em função a Fat.	1.093.248,0	728.832,0	455.520,0	2.277.600,0
Total	1.615.851,0	1.137.121,0	755.228,0	3.508.200,0
Imput. em função a H/h	911.040,0	759.200,0	607.360,0	2.277.600,0
Total	1.433.643,0	1.167.489,0	907.068,0	3.508.200,0

Fonte: Elaboração própria

Os quadros 19 e 20 mostram os resultados apurados mediante a utilização da metodologia de apropriação de custos pelo ABC, no quadro 19 apropriando-se os custos dos departamentos administrativos em proporção à faturação e, no quadro 20, em proporção ao volume de homens/hora.

Quadro 19: Resumo/obra - Resultado (ABC + rateio por faturação)

Designação	Obra 1	Obra 2	Obra 3	Total
Faturação	12.000.000,00	8.000.000,00	5.000.000,00	25.000.000,00
Custos diretos	(5.600.000,00)	(4.300.000,00)	(3.800.000,00)	(13.700.000,00)
Custos Indiretos	(1.615.851,00)	(1.137.121,00)	(755.228,00)	(3.508.200,00)
Lucro Bruto	4.784.149,00	2.562.879,00	444.772,00	7.791.800,00
%Margem	39,8%	32,0%	8,9%	31,2%

Fonte: Elaboração própria

Quadro 20: Resumo/obra - Resultado (ABC + rateio por homens/hora)

Designação	Obra 1	Obra 2	Obra 3	Total
<i>Homens/hora</i>	<i>72.000</i>	<i>60.000</i>	<i>48.000</i>	
Faturação	12.000.000,00	8.000.000,00	5.000.000,00	25.000.000,00
Custos diretos	(5.600.000,00)	(4.300.000,00)	(3.800.000,00)	(13.700.000,00)
Custos Indiretos	(1.433.643,00)	(1.167.489,00)	(907.068,00)	(3.508.200,00)
Lucro Bruto	4.966.357,00	2.532.511,00	292.932,00	7.791.800,00
%Margem	41,4%	31,7%	5,9%	31,2%

Fonte: Elaboração própria

Comparando os dois resultados previsionais, tendo como bases de rateio: faturação e homens/hora, nota-se uma ligeira discrepância no ordenamento de rentabilidade entre as obras. Ora, considerando os dados utilizados para a demonstração da proposta, entende-se que o parâmetro homens/hora seja o melhor que o da faturação, isso, tendo em conta que uma boa parte das atividades indiretas vincula-se ao quadro de pessoal mobilizado ou à produção física por ele proporcionado.

Capítulo 5. Conclusões e Recomendações

Apesar da importância que a contabilidade de gestão tem para as tomadas de decisão por parte dos gestores, ao escolher-se esse sistema de Controlo de Gestão é necessário ter em conta dois fatores muito importantes: a relação custo/benefício e as implicações da sua implementação no funcionamento das empresas, na medida em que, a implementação de um sistema de Contabilidade de Gestão implica custos. E, para além dos custos inerentes a esta escolha é necessário ter em conta que irão ser alterados certos comportamentos dentro da organização e que irão ser exigidos registos que provavelmente antes não seriam efetuados. Caso estes registos tenham um custo elevado, irá perder-se a confiança no sistema e não servirão para melhorar as decisões (Horngren *et al*, 2008).

O Sistema ABC tem sido apontado por vários académicos e estudiosos como o sistema de custeio de eleição. Sendo superior ao sistema de custeio tradicional, permite dar respostas às novas necessidades das empresas, reduzindo significativamente os custos, facilitando o processo nas tomadas de decisões e consequentemente criando um conjunto de informações que permitem responder às exigências dos mercados.

A implementação de um sistema ABC depende da dimensão da empresa e dos recursos que esta dispõe, podendo por isso mesmo ser mais ou menos demorada. Como é óbvio, essa implementação deve ser conduzida por quem estruturou o modelo e estabeleceu os mecanismos de obtenção da informação. Haverá ainda que assegurar a responsabilidade pela recolha sistemática da informação necessária e pelo tratamento dessa mesma informação. Definindo também a periodicidade com que a informação é tratada e quem tem acesso a ela.

O sector da construção civil é, atualmente, um dos maiores em Cabo Verde pela forte necessidade de infraestruturação do país - estradas, portos, aeroportos, escolas, hospitais, água e eletricidade, saneamento básico. Atualmente, existem numerosos investimentos a nível de infraestruturas e transportes - a modernização e expansão portuária em todas as ilhas, bem como a aposta na construção e/ou remodelação dos aeroportos é uma mais-valia para Cabo Verde tirar partido da sua excelente localização geográfica, podendo transformar-se num importante centro de transportes marítimos e aéreos no corredor Atlântico.

Na empresa Technor, não existe qualquer forma de controlo e/ou meios de apuramento de custos, por isso, crê-se que essa proposta vai ajudar a controlar os custos indiretos e, por ser o Método ABC, vai permitir uma visão mais correta da realidade da empresa.

A Technor é uma empresa jovem que, naturalmente, terá necessidades de fazer fortes investimentos, nomeadamente em recursos humanos capacitados, formação de pessoal, aquisição de equipamentos e programas informáticos, entre outros, a fim de levar adiante essa ideia de implementação do Sistema de Custeio ABC na empresa.

A ideia de apresentar os quadros com números foi a forma prática encontrada de demonstrar o funcionamento do Método de Custeio, mais precisamente, o ABC. Entende-se ainda que, tendo em conta algum desconhecimento e a fraca implementação da contabilidade de gestão em Cabo Verde, não fazia muito sentido lançar essa ideia somente no campo teórico.

Este trabalho de projeto será um contributo valioso para a empresa Technor, na medida em que analisa a possibilidade de implementação de um sistema de custeio moderno e eficaz, que permite maior exatidão das informações de custos, com as consequentes repercussões positivas no processo de tomada de decisão.

Apesar das dificuldades estruturais da empresa, acredita-se que, tendo em conta a abertura à inovação demonstrada na pessoa do gerente, a curto prazo estarão reunidas as condições necessárias para a implementação do Custeio ABC. Certo é, que a implementação de um sistema de custeio tão avançado quanto o ABC, irá mexer com toda a estrutura da empresa, principalmente em termos de atitude face às medidas que implicam algum rigor a nível de tratamento de dados, informações, documentos, entre outros.

O desenvolvimento desta proposta de implementação do ABC terá certamente continuidade junto das estruturas da empresa, na medida em que se reconhece que para a implementação de um modelo tão complexo quanto o ABC, exige-se um conhecimento muito mais apurado não só do Sistema, mas também, das atividades e dos circuitos internos da empresa.

Bibliografia

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1990). *El Marco de la contabilidad de Gestión*. Documento 1. Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1996). *Principios de Contabilidad de Gestion - Costes Indirectos de Produccion: Localizacio, Imputacion y Control*, 3.^a Edição, Ediciones Ortega, Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1998). Revista nº 18 - *El Sistema de Costes baseado en las Actividades. Principios de Contabilidad de Gestión*; Ediciones Ortega, Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2002). *La contabilidade de Gestión en las Empresas Constructoras*; Madrid: Ortega Ediciones Gráficas.

Albuquerque, Luís; Santos, Maria E. M. (1991). *História Geral de Cabo Verde: Corpo Documental vol. I*, Instituto Nacional da Cultura de Cabo Verde. Lisboa.

Barbosa, C. A. et Al. (2011). *Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio*. Disponível em: <http://www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongresso/ca064ex.htm>> acesso em: 15 set.

Bornia, A. C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Brimson, J. A. (1996). *Contabilidade por actividades: uma abordagem de custeio baseado em actividades*. São Paulo: Atlas.

Caiado, António Campos Pires (1997). “*Contabilidade de Gestão*”, Vislis editores, Lisboa.

Caiado, António Campos Pires (2011). “*Contabilidade Analítica e de Gestão*”, Áreas Editora. 6ª Edição.

Censo (2010). Recenseamento geral da população e da habitação.

Cunha, C. A. S., A (2002). *Influência na Gestão do Custeio Baseado na Atividade*; Revista TOC n.º 28; Julho.

Cooper, R. (1988a). *The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Cost System?* *Journal of Cost Management*, 45-54.

Cooper, R. (1990). *Implementing an activity-based cost system*, *Journal of Cost Management*, 4(1), pp. 33-42.

Cooper, R. (1990A). *Implementing an Activity-Based Cost System*, *Journal of Cost Management*, VOL. 4, N.º 1, pp. 33-41.

Cooper, R. (1990b). *Implementing an Activity-Based Cost System*, *Journal of Cost Management*, 33-42.

CONCIC ENGENHARIA S.A. (1995). *Plano de Ação Empresarial*. Salvador: CONCIC Engenharia S.A.

Dibble, J. (1994). *Analysing success at starkey labs. As Easy as ABC*, Issue nº 14, Summer.

Dores, R. S. (2009). *O Custeio Baseado em Atividades (ABC) nos Serviços*; Revista da CTOC, N.º 108, Março.

Fernandez, Maria Carmem Pardellas (1993). *Orçamentação de casas – aplicação a casa isoladas da classe média*. Niterói, Brazil.

Franco, et. Al. (2005). *Contabilidade de Gestão – Volume I: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*, Publisher Team, Lisboa.

FRANCO, V.S.; Morais, A.I. e Outros Autores. (2008). *Temas de Contabilidade e Gestão: Os Custos, os Resultados e a Informação para a Gestão*. Lisboa. Livros Horizonte.

Gil, Antônio Carlos (1993). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Grover, R. & Glazier, J. (1985). *Implications for applications of qualitative methods to library and information science research*. Library and information science research, 7(3): 247-60, Jul./Sept.

Gonçalves, J.E.L. (1994). *Os impactos das novas tecnologias nas empresas prestadoras de serviços*. Revista de Administração de Empresas/EAESP/FGV. 34, N.1, Jan./Fev., pp. 63- 81.

Gomes, Ilda Conceição da Silva (2007). *A Contabilidade de Gestão e o Custeio Baseado nas atividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do Custeio baseado nas atividades*. Tese de Doutoramento; Universidade do Minho.

Horngren, C., Sundem, G., Stratton, W., Burgstahler, D. e Schatzberg, J. (2008). *Introduction to management accounting*, 14ª edição, Pearson International Edition, New Jersey.

IMA - Institute of Management Accountants (1997). *Definition and Objectives of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey.

Innes, J. e Mitchell (1995). *A survey of Activity-Based Costing in the U.K's Largest Companies*, *Management Accounting Research* 6, 137-153.

Innes, J. e Mitchell e Sinclair (2000). *Activity Based Costing in the U.K's Largest Companies*, *Management Accounting Research* 11, 349-362.

Johnson, H.Thomas e Kaplan, Robert S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard University Press.

Johnson, H.T. (1988). *Activity-Based Information: a Blueprint for World-Class Management Accounting*, Management Accounting 69 (12), 23–30.

Kaplan, R. S. (1986). *The Role for Empirical Research in Management Accounting, Accounting, Organizations and Society* 11(4-5), 429-452.

Kaplan, R. S. e Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo*. Editora Futura, São Paulo.

Kaplan, R. S. e Cooper, R.(2000). *Coste & Efecto – Como usar el ABC, el ABM, y el ABB para mejorar la Gestión, los Processos y la Rentabilidad*.

Matteson, K. (1994). *ABC Offers competitive advantage in the construction industry*. The Daily Journal of Commerce, Portland, Oregon. Summer.

Martins, E, (2001). *Contabilidade de Custos*. 7. São Paulo; Atlas.

Martins, Eliseu (2003). *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo; Atlas.

Martins, Marta Alexandra; Rodrigues Lúcia Lima (2004). *O Custeio Baseado em actividades (ABC): Implementação em PME*; Publisher Team Editora.

Miles, M. B. e Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis*. 2nd Edition, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Major, M.J. e Vieira R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa. Escolar Editora.

Nakagawa, M. (1994). *ABC, Custeio Baseado em Actividades*. São Paulo: Editora Atlas.

Perez JR., José Hernandez, et. Al (1999). *Gestão Estratégica de Custos*. 1. ed. São Paulo, Atlas.

Rebelo, José Felix dos Santos (2010). *Concepção e implementação do CBA numa empresa de construção civil e urbanismo*. ISCTE.

Ryan, B., Scapens, R.W. e Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. London: Thomson.

Rodrigues, José Azevedo; SIMÕES, Ana Maria (2009). *Apurar Resultados de acordo com os Processos*; Áreas Editora.

Silva, Fernando V. Gonçalves (1991). *Contabilidade Industrial*. 9ª Edição. Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.

Tomás, A.; Major, M.; Pinto, J. (2008). *Activity-Based costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores empresas em Portugal*.

Turney, Peter B.B. (1996). *Activity Based Costing – The Performance Breakthrough*, Kogan Page, Londres.

Sites consultados

http://www.un.cv/files/UNDAF%20Cabo%20Verde%202012_2016.pdf

https://portoncv.gov.cv/portal/page?_pageid=118,188596&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_dominio=29&p_menu=87&p_ent_det=1276

ANEXOS

ANEXO I – ORGANIZAÇÃO FUNCIONAL

Direção geral

Definição dos objetivos gerais da empresa; definição de investimentos imobiliários; coordenação inter-setorial.

Assessoria jurídica

Prestar assessoria jurídica nas áreas comercial, tributária, trabalhista, etc., tanto nos aspetos preventivos, quanto na administração do contencioso, sugerindo medidas a tomar visando resguardar os interesses e dar segurança jurídica aos atos e decisões da empresa.

Administ-Financeiro

Contabilidade

Controlo de gestão; estudos económicos e financeiros; bancos e seguros; controlo de tesouraria; controlo das contas de terceiros; impostos e outras obrigações fiscais; controlo do imobilizado; classificação, lançamento e arquivo dos documentos contabilísticos; controlo e análise de custos e proveitos.

Comercial

Coordenação comercial geral; prospeção do mercado; clientes; elaboração e acompanhamento de projetos; quantificação dos trabalhos; estudos estatísticos.

Aprovisionamento: Armazém Compras

Gestão de stock; inventariação e caracterização das necessidades; prospeção de mercado.

Produção :engenharia maquinas; Obras.

Gestão geral obra a obra; análise de soluções técnicas; planeamento integrado obra a obra; controlo de produção; otimização de recursos e soluções; gestão do parque de máquinas;

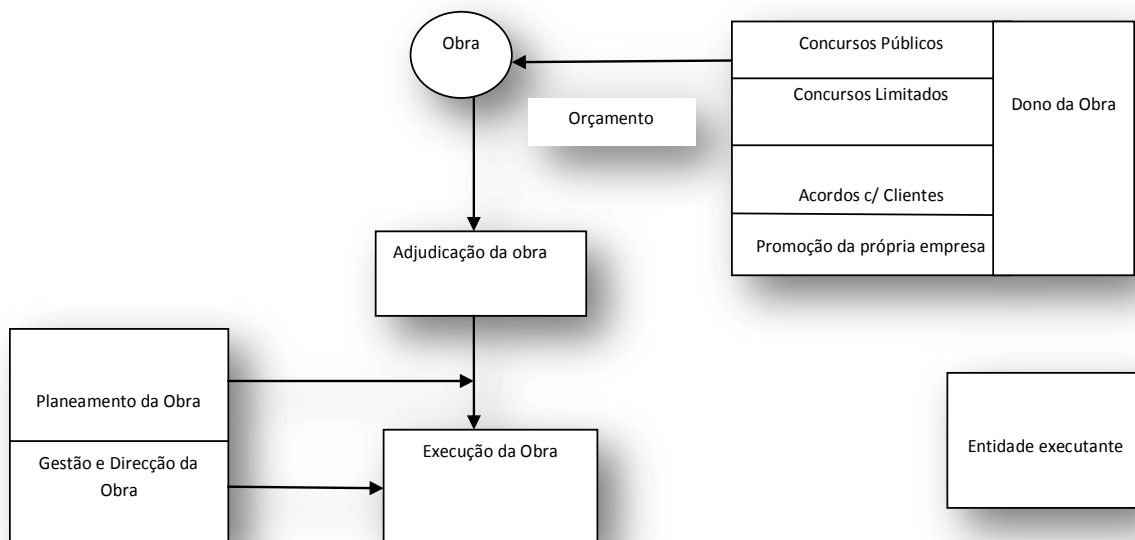
Pessoal

Processamento de admissões, contratos; processamento de salários; apoio administrativo à ação disciplinar.

Serviços gerais

Serviços de apoio; serviços de limpeza; recepção e entrega de correspondências.

A.1 - Principais Fases e Intervenientes na realização de uma Obra



Fonte: Rebelo, José (2010).

ANEXO 2

LISTA DAS MAIORES EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO PRESENTES EM CABO VERDE						
Empresa	Fundação	Localização	Telefone	Fax	E-mail	Alvará Obras Públicas
CVC, S.A.R.L.	1990	Praia- Ach. Grande Frente	2633879	2633221	cvc@cvc.cv	7
EMPREITEL FIGUEIREDO, S.A.R.L.	1984	Praia- Ach. Grande Frente	2633864	2633660	empreitel.fig@cvtelecom.cv	6
CONCAVE, S.A.R.L.	1991	Praia-Tira Chapéu	2612996	2612020	concave@cvtelecom.cv	6
CONSTUR, LDA	1992	Sal-Palmeira	2411496	2411496		5
FIRMOTEC, LDA	1988	Praia-Plateau	2617215	2614811		5
ENGEOBRA, LDA	1991	Praia-Ach. Santo António	2626030	2623775		5
SEMEDO E BRITO LDA		Praia- Ach. Grande Frente	2634100	2634045	ssb@cvtelecom.cv	4
CONSTRUÇÕES TAVARES, LDA	1993	Praia-Tira Chapéu	2628545	2628639	ctl@cvtelecom.cv	4
PROCONSTROI, LDA	1994	São Vicente	2324119	2322727	pro.sv@cvtelecom.cv	4
COTAFRICA, LDA	1996	Praia- Palmarejo	9948818	2629572		4
SEMICO, LDA	2000	Praia- Achadinha	2618242	2618240		4
SGL, S.A.R.L.	2001	Praia-Ach. Santo António	2626383	2624828	sgl-praia@cv-telecom.cv	4
CFS, S.A.R.L.	2000	Sal-Morro Cural	2418004	2418005	cfs@cvtelecom.cv	3
BILLAS CONSTRUÇÕES, S.A.	2001	Sal-Morro Cural	2413830	2413830	billassalcv@hotmail.com	2
INDEX, LDA		Praia-Fazenda	2618037	2614129		2

Fonte: <http://www.africainfomarket.org/aim/AIM/published/DEFAULT/paginas/55218-Portugus/Construccion.pdf>

Lista de algumas obras e serviços executadas pela Empresa TECHNOR

- Elaboração de estudos e projetos do edifício “Cosmo Shopping”;
- Elaboração do projecto de especialidade do paço do Concelho de Santa Catarina;
- Execução de obras de transporte de energia de 3,5 km de linha media tensão, incluindo a montagem de um posto de transformação, como subempreiteiro no plano sanitário de Pedra Badejo;
- Execução de obras civis e hidráulicos para instalação de uma unidade dessalinizadora em Achada Ponta - Pedra Badejo;
- Execução da eletrificação da zona variante de Calhetona, em São Miguel;
- Execução da eletrificação da zona de Cuba da Ribeira da Prata, incluindo transporte de energia e execução de PT em alvenaria e montagem do mesmo. Também executou o transporte da energia e abastecimento de furos da Ribeira de Cuba, no Concelho de Tarrafal da Santiago;
- Transporte de energia de Cabeça Carreira de Chão Bom a Ribeira Riba, no Concelho do Tarrafal;
- Execução da obra do espaço de lazer de Serra de Malagueta, obra promovida pela DGA, financiada pelo PNUD;
- Construção do jardim infantil de Covão Grande – Picos, projeto financiado pela Bornefonden e pela CMSSM;
- Consultora do MITT no “PROJECT OF SOCIAL WATER AND SEWAGE HOUSE CONNECTIONS IN THE CITY OF PRAIA”;
- Fiscalização da obra do mercado municipal de Santa Catarina;
- Execução de várias obras de particulares na ilha de Santiago;
- Execução de um reservatório de 100 m³ de água na zona de Lém Rocha - Ribeira da Barca, financiado pela ONU;
- Remodelação da sede da direcção geral da juventude, na cidade da Praia Platô;
- Execução de projecto do plano sanitário da Calheta, na zona de Achada Batalha;
- Reabilitação do antigo mercado municipal de Santa Catarina;
- Execução de uma praça, na cidade da Praia;
- Construção de paços do concelho do município de São Salvador do Mundo.

ANEXO 3



A empresa elaborou estudos e projetos do edifício “Cosmo Shopping”



A empresa executou obras civis e hidráulicas para instalação de uma unidade dessalinizadora em Achada Ponta - Pedra badejo.



A empresa construiu o jardim infantil de Covão Grande – Picos, projeto financiado pela Bornefonden e pela CMSSM.



A empresa executou um reservatório de 100 m³ de água na zona de Lém Rocha - Ribeira da Barca, financiado pela ONU.



A empresa remodelou a sede da direção geral da juventude, na cidade da Praia - Platô.